



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

Relatório de Estágio

Implementação da Contabilidade de Gestão na Lusiaves

Lusiaves Indústria e Comércio Agro-Alimentar, S.A

Ana Raquel Santos Silva

Orientadora: Professora Rosa Nunes

Supervisor: Eng. Carlos Caldeira

Mestrado em Controlo de Gestão

Outubro de 2016

*"Cada sonho deixado para trás,
é um pedaço do seu futuro que deixa de existir."*

Steve Jobs

Agradecimentos

A realização deste relatório não seria possível sem a ajuda de várias pessoas, que de certa forma influenciaram e contribuíram para a realização do mesmo.

Em primeiro lugar, queria agradecer aos meus pais e ao meu irmão pelo enorme esforço feito ao longo destes anos e por me proporcionarem a possibilidade de frequentar o ensino superior.

Em segundo lugar, queria agradecer à minha família pela compreensão e apoio que em muito me ajudaram a chegar a esta fase final.

A toda equipa da Lusiaves o meu obrigado pela disponibilidade demonstrada em todo o tempo de estágio.

Por fim, queria deixar um agradecimento especial à minha orientadora de estágio Professora Rosa Nunes pelo apoio, compreensão, motivação e disponibilidade demonstrados em toda esta fase.

Muito obrigada a todos.

Resumo

O presente relatório de estágio visa apresentar as tarefas realizadas durante o período do mesmo, que decorreu entre 4 de janeiro de 2016 e 17 de Junho de 2016, na empresa Lusiaves Indústria e Comércio Agro-Alimentar, S.A.,

Para uma melhor compreensão da necessidade de realizar as atividades desenvolvidas, na sua quase totalidade relacionadas com a proposta de implementação da Contabilidade de Gestão, inicia-se o mesmo com um breve estudo da evolução da Contabilidade de Gestão. Depois, e ainda com o mesmo propósito, explicam-se os conceitos fundamentais e enumeram-se as etapas para a sua implementação.

Na terceira parte, apresenta-se a empresa acolhedora, para de seguida, na quarta parte, se detalharem as atividades realizadas ao longo do estágio. Por fim, termina-se com as conclusões.

Palavras - Chaves: Estágio, Lusiaves, Contabilidade de Gestão; Produção Conjunta; Custos.

Abstract

This internship report aims to present the tasks carried out during the period of the same, which took place between the 4th of January 2016 and the 17th of June 2016 in the Lusiaves Industry and Agri-Food Trade, S.A.,

For a better understanding of the need for the activities, almost entirely related to the proposed implementation of management accounting, starts the same with a brief study of the evolution of management accounting. Then, and with the same purpose, explained the basic concepts and cited the steps for its implementation.

The third part introduces the company, then details the activities carried out in each stage. Finally, it ends with the conclusions.

Key - Word: Internship report, Management Accounting; Joint production; Costs.

Índice

1.	Introdução	5
1.1.	Enquadramento	5
1.2.	Objetivos	6
1.3.	Metodologias	7
1.4.	Principais Contributos	8
1.5.	Estrutura do relatório	8
2.	Enquadramento Teórico	9
2.1.	A Evolução da Contabilidade de Gestão	9
2.2.	Conceitos Fundamentais da Contabilidade de Gestão e a sua Importância ...	11
2.3.	Implementação da Contabilidade de Gestão	17
2.3.1.	Atividade da empresa	18
2.3.2.	Definição dos centros de responsabilidade	18
2.3.3.	Análise dos regimes de fabrico/produção	21
2.3.4.	Métodos de apuramento dos custos	25
2.3.5.	Método dos centros de custos ou secções	34
2.3.6.	Incorporação dos custos fixos de produção	37
2.3.7.	Movimentação das inventários	39
2.3.8.	Análise dos subsistemas de informação existentes e sua articulação com a contabilidade analítica	40
2.3.9.	Inventariação dos meios de processamento	40
3.	Apresentação da Entidade Acolhedora	41
3.1.	História	41
3.1.1.	Visão	42

3.1.2. Missão.....	42
3.1.3. Valores	42
3.2. Política de Gestão	43
3.3. Qualidade e Segurança Alimentar	43
3.4. Responsabilidade Ambiental	44
3.5. Centro de Incubação	45
3.6. Distribuição	46
3.7. Explorações Avícolas.....	46
3.8. Lusiaves (Centro de Abate) – Entidade acolhedora do estágio.....	46
3.9. Principais Clientes	47
4. Proposta de Implementação da Contabilidade de Gestão na Lusiaves	49
4.1. Atividades desenvolvidas.....	49
4.1.1. Atividade da empresa.....	49
4.1.2. Definição dos centros de responsabilidades	50
4.1.3. Análise dos regimes de fabrico/produção.....	51
5. Conclusões.....	63
6. Referências Bibliográficas.....	64
7. Anexos	67

Índice de Figuras

Figura 1 - Evolução da Contabilidade de Gestão	10
Figura 2 - Estrutura do sistema contabilístico	12
Figura 3 - Conceitos Económicos - Financeiros	14
Figura 4 - Componentes e hierarquias dos custos	15
Figura 5 - Critérios de classificação de gastos	17
Figura 6 - Regime de fabrico	22
Figura 7 - Produção conjunta	24
Figura 8 - Método Activity-Based Costing	37
Figura 9 - Organograma do Grupo Lusiaves	41
Figura 10 - Organograma da Unidade Fabril	51
Figura 11 - Centro de Abate	55
Figura 12 - Processo de Produção do <i>Strogonoff</i> de Frango	57

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Produção do <i>Strogonoff</i> de Frango	58
Tabela 2 - Custos de Transformação do <i>Strogonoff</i> de Frango	59
Tabela 3 - Custo de Gás ATP	60

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Clientes Lusiaves	47
-------------------------------------	----

Lista de Abreviaturas

ABC - Activity-Based Costing

Cvts - Cuvetes

GGF - Gastos Gerais de Fabrico

IFAC - International Federation of Accountants

IMA - Institute of Management Accountants

MOD - Mão-de-Obra Direta

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

RSU - Resíduos Sólidos Urbanos

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

VLR - valor Realizável Líquido

1. Introdução

O presente trabalho enquadra-se no âmbito da unidade curricular não letiva do Mestrado em Controlo de Gestão, na modalidade de estágio e relatório do mesmo. Tem como objetivo descrever as várias tarefas desenvolvidas durante o estágio, sendo que a grande maioria delas foi realizada no seio do projeto de implementação da Contabilidade de Gestão na empresa Lusiaves, na sua unidade fabril de abate e desmanche.

A Contabilidade de Gestão surge com um papel importante para as empresas, uma vez que fornece a informação necessária e oportuna ao planeamento e controlo de todo o processo organizacional. A insuficiência da informação produzida pela Contabilidade Financeira, baseada em acontecimentos passados e submetida às Normas Contabilísticas (regras de valorimetria, apresentação dos documentos de prestações de contas, etc.), faz com que as empresas sintam necessidade de criar um novo sistema de informação denominado de Contabilidade de Gestão, que suprima essas lacunas, nomeadamente a da falta de oportunidade e da standardização.

Na revisão bibliográfica presente neste relatório pretende-se demonstrar como a Contabilidade de Gestão é determinante para a implementação de objetivos da organização e como é fundamental para o seu sucesso.

1.1.Enquadramento

A forte competitividade e outras mudanças no contexto empresarial, registadas nos últimos anos, exigem uma capacidade de reagir e de agir com rapidez, de modo a responder atempadamente às alterações verificadas no ambiente externo. Daí que as necessidades de informação dos gestores, no momento de tomar decisões, se tenham alterado e tornado mais exigentes. Tal perceção é amplamente corroborado por Caiado (2015:44):

"À medida que aumenta a dimensão das empresas, determinada pelo alargamento do mercado e pela incessante inovação tecnológica, maior é a necessidade que os gestores têm de informações atempadas que permita auxiliar a tomada de medidas fundamentais para fazer face à concorrência, aumentar os resultados e lançar novos produtos no mercado e a preços competitivos." (Caiado, 2015:44)

Hoje em dia, com a globalização da informação, é muito importante obter informações fiáveis e atempadas e por isso, "a probabilidade de uma decisão atingir o resultado previsto é tanto maior quanto maior forem os cuidados de que ele foi rodeado, designadamente se foi apoiado em informações devidamente elaboradas." (Caiado, 2015:44). É certo que a produção de informação implica dispêndios, mas os mesmos têm de ocorrer necessariamente, porque qualquer empresa tem a necessidade de responder a questões como: quais são os custos que suporta, se estão a ser efetuados gastos desnecessários, se a organização tem sofrido alterações, entre outras. E estas interrogações só poderão ser respondidas com um sistema de custos adequado à realidade da organização.

1.2.Objetivos

O objetivo deste trabalho passa por descrever as várias atividades desenvolvidas durante o estágio, nomeadamente deter-se nas tarefas inerentes à proposta de um sistema de informação contabilística, que permita responder oportunamente e utilmente às necessidades de tomada de decisão. Este sistema foi desenvolvido tendo em atenção as especificidades do sector, Indústria e Comércio Agro-Alimentar, e tendo também em consideração as necessidades de informação por parte dos administradores, como é desejável.

A empresa acolhedora, Lusiaves, sentiu a necessidade de desenvolver de um sistema de apuramento de custos adaptado às necessidades da organização, quer por questões de exigência legal, valorização correta dos inventários, quer por uma questão de controlo de custos. Este processo estava ainda a decorrer durante o período do

estágio, por isso as ações da estagiária estiveram compreendidas essencialmente neste âmbito. De salientar que este processo não é estático nem estanque, devendo, por isso, a sua evolução ser acompanhada por toda a organização e não apenas pela área administrativa.

A implementação de um sistema de Contabilidade de Gestão requer, não só, o apuramento dos custos ocorridos durante o processo produtivo, como a sua análise e interpretação. Sendo assim, para além de apurar os custos, há que elaborar um relatório que inclua a análise das diversas situações possíveis, as correções e as sugestões de melhorias.

Para melhor entendimento da importância de as empresas possuírem um sistema de informação mais voltado para os utilizadores internos da organização, a primeira fase deste relatório passa por fazer uma breve revisão da literatura referente ao tema Contabilidade de Gestão, detendo-se nomeadamente nas suas vantagens, desvantagens e limitações. A segunda fase descreve o processo produtivo da empresa, aqui em referência, bem como os seus objetivos. Por último, apresentar-se-á uma proposta para a implementação da Contabilidade de Gestão, seguida das sugestões e ou conclusões derivadas do acompanhamento e execução das tarefas inerentes ao desenvolvimento deste projeto de implementação de um sistema de Contabilidade de Gestão.

1.3. Metodologias

No ponto anterior definiu-se os objetivos deste trabalho. Para o seu desenvolvimento importa delinear qual a metodologia de trabalho a ser utilizada.

Em primeiro lugar, será fundamental rever alguns conceitos da Contabilidade de Gestão. Para o efeito será feita uma pesquisa, baseada em estudos sobre o tema em questão e da sua utilidade para as empresas.

Depois de recolhida informação para o desenvolvimento do trabalho e para a compreensão do mesmo, será feita uma análise da empresa, e com os dados

recolhidos proceder-se-á à elaboração de uma proposta de implementação da Contabilidade de Gestão. A ferramenta de trabalho foi a folha de Excel, uma vez que permite uma fácil recolha de dados e um tratamento de informação de acordo com as necessidades.

Pode concluir-se que, esta metodologia tem como principal objetivo a análise da empresa, das suas especificidades, das características do seu processo produtivo e das respostas que pretende obter do sistema de informação, para em seguida proceder-se à proposta implementação da Contabilidade de Gestão.

1.4.Principais Contributos

Atendendo a que o mercado é cada vez mais dinâmico e competitivo, torna-se essencial que as organizações encontrem ferramentas que lhes permitam fazer face a essas exigências e que lhe assegurem a sua eficiência e a sustentabilidade a curto e longo prazo.

Um sistema adequado de apuramento de custos é uma ferramenta que possibilita às organizações evoluírem e serem mais competitivas nos diversos mercados em que se encontram.

1.5. Estrutura do relatório

No 1 ponto fez-se uma introdução, seguida do enquadramento teórico subjacente às atividades desenvolvidas no estágio, no 2 ponto. O ponto 3 é dedicado a apresentação da empresa acolhedora, o ponto seguinte destina-se a descrição das atividades desenvolvidas, terminado este relatório com as conclusões e as referência bibliográfica no ponto 5 e 6, respetivamente.

2. Enquadramento Teórico

2.1. A Evolução da Contabilidade de Gestão

Durante o último século, a gestão teve grandes evoluções e foi alvo de grandes estudos e abordagens, também a contabilidade sofreu algumas transformações (Caiado, 2015).

De acordo com *International Federation of Accountants* (IFAC) (1998), citado por Caiado (2015:29) evolução da Contabilidade de Gestão desenvolve-se em quatro fases, conforme a ilustração da figura 1.

A primeira fase situa-se nos anos anteriores a 1950. Como se pode observar na figura 1, baseava-se na determinação dos custos e controlo financeiro, feito através da utilização dos orçamentos e técnicas de contabilidade de gestão. A alteração deste paradigma ocorre entre 1950 e 1965, onde houve uma evolução no que diz respeito ao fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão. A partir daqui e até 1985, põe em evidência a utilização da análise de processos e gestão de custos de modo a reduzir o desperdício dos recursos que são utilizados nos processos de negócio. Na última fase apresentada na figura 1, situada entre 1985 e 1995, a atenção incide na criação de valor através da utilização de recursos, recorrendo a técnicas para analisar o valor do cliente, o valor do acionista e o valor da inovação organizacional.

Figura 1 - Evolução da Contabilidade de Gestão



Fonte: International Federation of Accountants (1998)

A evolução, desde a mera determinação dos custos à procura da criação e valor para o cliente, conduz-nos à procura da eficiência, que por sua vez nos leva a uma análise cada vez mais pormenorizada e regular dos custos. Este contexto faz surgir o desenvolvimento de novas técnicas e ferramentas para o conseguir. Opinião bem patente na afirmação de Rocha *et al.* (2001:42):

"... Com o desenvolvimento da análise sistemática da produtividade dos processos industriais, que se conhece como "Scientific Administration", nasceu uma nova procura de informação de gestão. (...) Em busca de um sistema de custos para a gestão levou ao desenvolvimento de novas técnicas de gestão tais como: "Controlo de Qualidade Total", "Inventário Just-in-Time" ou as requerias para agir "Sistemas produtivos Integrados por Computador" (Rocha).

Apesar do surgimento de novas técnicas e sistemas de apuramento de custos, segundo Gomes *et al.* (2007), na indústria transformadora em Portugal, os instrumentos de contabilidade de gestão mais utilizados são os tradicionais, destacando-se a demonstração dos resultados, o orçamento, a determinação de resultados esperados e o quadro de indicadores financeiros. Ferreira *et al.* (2014) também confirmam que a maioria das empresas portuguesas utiliza instrumentos tradicionais nos sistemas de controlo e contabilidade de gestão.

Em síntese, a contabilidade de gestão nem sempre procurou responder às mesmas preocupações, tendo evoluído e a adaptando-se ao longo das décadas para se ajustar ao seu desenvolvimento. Para o efeito, criou novos sistemas de custeio, nomeadamente como o *Activity Based Costing* (ABC), que veio responder a necessidade de identificar as atividades com valor acrescentado e as sem valor, a fim de eliminar as que não têm valor e assim diminuir os custos. As ferramentas *Just in time* (JIT), Reengenharia dos Processos, Gestão da Qualidade total, foram algumas das que acompanharam a evolução dos propósitos da Contabilidade de Gestão. No entanto, as empresas portuguesas ainda continuam a usar os sistemas tradicionais de custeio e ferramentas menos evoluídas, talvez fruto da não obrigatoriedade desta contabilidade e de não haver uma standardização da forma de aplicação a todas as empresas.

Para implementar a Contabilidade de Gestão é preciso, para além de conhecer bem a empresa e o seu processo produtivo, dominar os conceitos fundamentais subjacentes a essa contabilidade.

2.2. Conceitos Fundamentais da Contabilidade de Gestão e a sua Importância

A globalização é um conceito cada vez mais atual, o mercado exige que seja rápido e eficaz a dar respostas a esse fenómeno. Uma forma de isso acontecer é ter informação oportuna e útil aquando da tomada de decisão pelos gestores. Para se ser competitivo é preciso ter conhecimento dos custos e capacidade de antecipação do caminho que a empresa deve percorrer no futuro, sendo que essa direção torna-se mais visível através das informações proporcionadas pela Contabilidade de Gestão.

Institute of Management Accountants (IMA) define a Contabilidade de Gestão como:

“... um valor que se acrescenta, um processo de melhoria contínua de planear, conceber, medir e operar sistemas de informação, financeiros e não financeiros, que guiam a ação dos gestores,

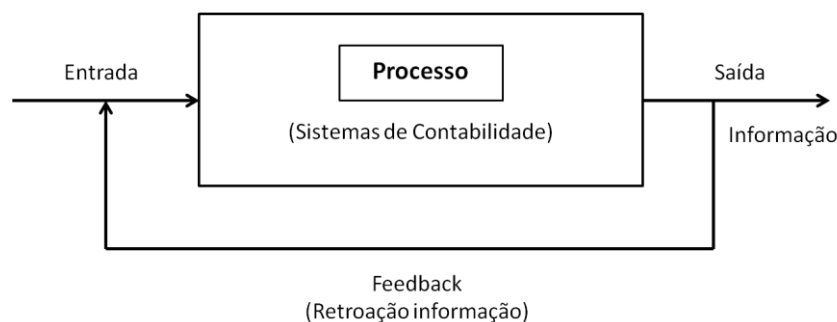
motivam os comportamentos e apoiam e criam os valores culturais necessários para atingir os objetivos estratégicos, táticos e operacionais de uma organização.” (IMA)

Caiado (2015:49) acrescenta ainda que:

"... a Contabilidade de Gestão é, essencialmente, uma contabilidade de custos, entendendo-se por esta expressão a classificação e registo dos gastos de exploração de modo que pelas contas relativas à produção e à venda se possam determinar os custos de produção e distribuição unitários ou totais de algum ou de todos os produtos fabricados ou serviços prestados e das diversas funções da empresa." (Caiado)

O IMA ainda nos define a Contabilidade de Gestão como um “processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação utilizada na gestão para o planeamento, a avaliação e o controlo de uma organização e assegura a utilização e o registo contabilístico dos seus recursos". Para Rocha *et al.* (2001), a importância dessa informação, quando é dirigida a orientar a própria gestão em cada empresa, depende das metas que podem alcançar-se quando se dispõe da mesma.

Figura 2 - Estrutura do sistema contabilístico



Fonte: Rocha (2001:19)

Como a Contabilidade de Gestão é um processo, a figura 2 mostra a disposição do sistema contabilístico adaptada à estrutura que apresentam os sistemas formais de informação.

As definições anteriores todas ressaltam o papel importante que a Contabilidade de Gestão assume na gestão de custos das empresas, sendo considerada uma ferramenta fundamental de apoio à gestão. A informação obtida deste sistema é a seguinte, segundo Ferreira *et al.* (2014:58):

- ✓ Custo de produção dos produtos nas diferentes fases ou departamentos da empresa dando informação mais pormenorizada quanto aos seus custos e assim facilitando a fixação de preços de venda.
- ✓ Possibilita a valorização das existências das matérias-primas, subsidiárias, produtos acabados e produtos em vias de fabrico.
- ✓ Antevisão do desenrolar da atividade, pois permite o fracionamento dos custos e rendimentos das várias secções e centros de responsabilidade.
- ✓ Informação para elaboração de orçamentos e planos.
- ✓ Informação para o estudo de viabilidade económica dos produtos e serviços prestados pela empresa, tanto a nível interno como a nível externo tornando possível a comparação com outras empresas de que produzam os mesmos produtos ou que prestem o mesmo tipo de serviços

Para a determinação dos custos de produção é importante saber e distinguir alguns conceitos, desde logo deve fazer-se a separação entre custos, despesas e pagamentos. Esta distinção está ligada às perspetivas onde ocorrem (ver Figura 3).

Figura 3 - Conceitos Económicos - Financeiros

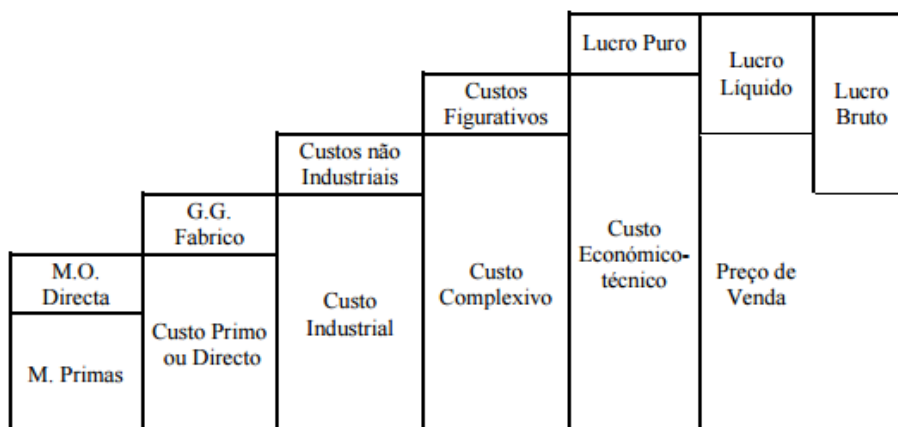
Ótica Financeira	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas - Consistem na obrigação de pagar, decorrente da aquisição de bens e serviços, independentemente do seu pagamento ou utilização/consumo • Receitas – São direitos a receber, resultantes das vendas de bens e serviços, independentemente do seu recebimento ou da sua formação.
Ótica Económica	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos– Consistem nos consumos e na utilização de bens e serviços, independentemente da aquisição, para atingirem um objectivo específico. • Rendimentos– Correspondem à produção de bens e serviços, independentemente da sua venda
Ótica de Tesouraria	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimentos – São entradas de dinheiro na empresa. • Pagamentos – São saídas de dinheiro da empresa.

Fonte: Caiado (2015:71)

Assim, para Caiado (2015) custo “(...) é qualquer recurso sacrificado ou decidido para atingir um objeto específico(...)”, enquanto que a despesa é a obrigação de pagar e o pagamento é fluxo monetário correspondente ao valor da despesa. Na determinação do custo de produção apenas são considerados os custos, consumos, e não as despesas ou pagamentos.

Na empresa podem calcular-se vários tipos de custo de produção, apresentando-se na figura 4 os componentes e as hierarquias dos gastos e conceitos de custo.

Figura 4 - Componentes e hierarquias dos custos



Fonte: Caiado (2015:77)

Como se pode verificar pela figura, o custo industrial é composto pelas **matérias-primas**, pela **mão-de-obra direta** e pelos **gastos gerais de fabrico**.

Caiado (2015:75), refere que **matérias-primas** são “todas as matérias ou materiais consumidos na fabricação que, após as operações de transformação características do regime de fabrico da empresa, dão origem a produtos terminados.”

A **mão-de-obra direta** é, segundo o mesmo autor, “constituída pelas remunerações e encargos do pessoal fabril que trabalha diretamente na produção.”

Relativamente aos **gastos gerais de fabrico (GGF)**, são todos aqueles que não são considerados matérias-primas nem mão-de-obra direta, como:

- ✓ Mão-de-obra indireta,
- ✓ Eletricidade,
- ✓ Os seguros,
- ✓ As amortizações e depreciações,
- ✓ Outros, desde que sejam de produção.

Por vezes, os GGF não se podem identificar diretamente com nenhum objeto de custo específico, logo, como são custos comuns a vários objetos de custo, é muito difícil efetuar a sua repartição.

Se ao custo industrial forem adicionados os custos não industriais obtém-se o custo complexo, que em termos ótimos deveria ser considerado o preço de venda mínimo, ou seja, se a empresa vender abaixo deste preço irá ter prejuízo.

Aos gastos ou custos são atribuídas diversas classificações (figura 5). Uma das mais importantes para o cálculo de custos é a de **diretos** e **indiretos**. Os **diretos** são aqueles que dizem respeito apenas um objeto de custo e compreendem habitualmente a mão-de-obra direta e as matérias-primas. Os gastos **indiretos** são referentes aos custos comuns a vários objetos de custo, correspondendo a fatores produtivos que concorrem de forma indireta para a produção e incluem, por exemplo, ordenados do pessoal da chefia, seguros, depreciação do edifício, entre outros (Ferreira *et al.*, 2014).

Outra classificação importante para a determinação dos custos e para a tomada de decisão são os **gastos fixos** e **gastos variáveis**. Os primeiros permanecem constantes independentemente da variação dos níveis de atividade, num determinado período. Os segundos variam diretamente e, a maior parte das vezes proporcionalmente, com o volume de atividade, isto é, se dobrarmos o nível de atividade também estamos a dobrar os gastos variáveis, isto se forem proporcionais (Drury, 2008).

Esta última separação é importante para o planeamento, pois como refere Caiado (2015:99) “para as operações de planeamento e controlo é essencial compreender a relação direta entre a variação de custo em relação à sua atividade base”. Por exemplo, a classificação dos custos em relação direta com a produção permite à gestão fixar padrões para avaliação da eficiência das operações correntes e para planeamento dos gastos dos futuros níveis de operações.

Figura 5 - Critérios de classificação de gastos

Atendendo aos períodos contabilísticos a que respeitam	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos do Período • Gastos Extraordinários
Considerando a natureza dos bens consumidos	<ul style="list-style-type: none"> • Matérias-primas • MOD • MOI • GGF
Segundo um critério funcional	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos de Compra • Gastos de Fabrico • Gastos de Vendas • Gastos Financeiros
Atendendo ao grau de variabilidade dos custos	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos Fixos • Gastos Variáveis
Considerando a forma de imputação	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos Directos • Gastos Indirectos

Fonte: Adaptado de Silva (1991)

Para além das classificações referenciadas na figura 5 também é importante abordar as diferenças entre custos reais e custos básicos. Os custos reais são aqueles que se verificam, são custos históricos determinados “a posteriori”. Os custos básicos são teóricos, definidos “a priori” para valorização interna de matérias, mão-de-obra e outros custos de produção com o fim de apurar o custo dos produtos e serviços prestados antes de conhecer os custos reais (Ferreira *et al.*, 2014).

Ter em conta as distinções apresentadas é fundamental para a implementação da contabilidade de gestão numa empresa, pois só assim se consegue gerir corretamente todos os custos e recursos inerentes a atividade.

2.3. Implementação da Contabilidade de Gestão

Para implementar a Contabilidade de Gestão não basta conhecer a tipologia dos custos, é essencial estabelecer os objetivos do sistema de informação a criar, definir bem os recursos e utilizar os instrumentos e ferramentas adequados (Taylor, 2002). Como o sistema de informação contabilístico é adaptado a cada realidade empresarial,

é, também, necessário conhecer muito bem a organização e fazer um estudo da sua estrutura hierárquica e funcional, por forma a perceber como se organiza todo o processo produtivo e as suas atividades.

Implementar a Contabilidade de Gestão na organização não deve ter como único propósito determinar custos, por isso o processo deve incluir também a implementação de um sistema de Controlo de Gestão, cujo objetivo é proporcionar informação adequada ao planeamento e controlo de custos. Para que esta informação seja proporcionada e para a mesma possa responder às questões de custos e controlo da organização, Pereira *et al.* (2001) definem nove etapas fundamentais que devem ser seguidas na implementação da Contabilidade de Gestão, a saber: recolha de informação sobre a atividade da empresa, definição dos centros de responsabilidade, análise dos regimes de fabrico/produção, métodos de apuramento dos custos, método dos centros de custos, incorporação dos custos fixos de produção, movimentação das existências, análise dos subsistemas de informação existente e inventariação dos meios de processamento. Estas etapas estão detalhadas nos pontos seguintes.

2.3.1. Atividade da empresa

Em primeiro lugar é necessário recolher os elementos caracterizáveis da entidade, nomeadamente, uma breve história da empresa, conhecer as instalações e localização, o organigrama, o processo de fabrico, os equipamentos fabris, o funcionamento da contabilidade e o seu plano a médio e longo prazo.

2.3.2. Definição dos centros de responsabilidade

A segunda etapa passa por definir os centros de responsabilidade, pois estes permitem o apuramento dos custos para efeitos do seu controlo e da imputação de custos (Pereira, 2000). Se o objetivo for o controlo, tem de apelar-se a outra classificação de custos, os **controláveis** e **não controláveis**, pois o gestor só pode ser responsável pelos custos que pode controlar. Nesta etapa podem encontrar-se três

tipos de centros: **centros de custos**, **centros de resultados** e **centros de investimentos**. Sendo que em todos eles pode deparar-se com custos controláveis, sobre os quais o gestor do centro tem poder de decisão, e custos não controláveis decididos por outro centro (Jordan *et al.*, 2011).

Centro de custos

Jordan *et al.* (2011:309) definem este centro como "...aqueles em que o responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem em custos, ou seja, sobre a utilização de recursos." Jordan *et al.* (2011) acrescentam ainda que, este centro tem por finalidade acumular custos decorrentes dos meios geridos pelo seu responsável, não havendo preocupações em imputá-los seja a quem for.

A produção de um produto numa empresa exige recursos, humanos e materiais, devidamente estruturados, normalmente através de departamentos para a concretização do produto. Os departamentos podem ser um critério para a definição de centro de custos, mas existem outros para os definir, todavia este o mais vulgarizado.

De salientar que a divisão da empresa em centros de custo é fundamental para utilizar depois o método dos centros de custo, que para Pereira *et al.* (2000:290) "... é o mais indicado para se proceder à repartição dos gastos gerais de fabrico pelos produtos fabricados".

Centro de resultados

Jordan *et al.* (2011:309) entendem que o centro de resultados:

"... da estrutura organizacional em que o seu responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem em resultados, ou seja, em rendimentos (produtos ou serviços gerados pelo centro) e em custos (consumo de bens e serviços necessários à realização dos rendimentos)." (Jordan)

Um centro de resultados caracteriza-se por traduzir um objetivo em resultados (rendimentos e custos) e pelo seu responsável ter poder de decisão que afete esses

mesmos resultados. Não é necessário, por isso, que o centro de resultados venda bens ou serviços.

A diferença entre os centros de resultados e os centros de custos é a possibilidade de nos primeiros se medir os *outputs* em termos monetários enquanto que nos segundos não é possível ou desejável (Jordan *et al.*, 2011).

Para definir os centros de resultados existem alguns critérios referidos por Jordan *et al.* (2011), nomeadamente, o gestor do centro de responsabilidade ter poder de decisão sobre os custos e os rendimentos desse centro, existir outro ou outros centros de responsabilidade que estejam interessados nos produtos ou serviços gerados no centro e deve ainda assegurar-se que a criação de um centro de resultados não vai originar disfunções ao nível da organização.

Centro de investimento

Um centro de investimento é:

"... um centro de responsabilidade em que o seu responsável tem autoridade para tomar decisões que afetam não só os rendimentos e custos, mas também uma parte significativa do capital investido. Daí a necessidade de refletir esse impacto na avaliação do seu desempenho." (Jordan *et al.*, 2011:322)

Sendo assim, num centro de investimento o responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem não só em termos de investimentos, mas também em ativos e passivos.

A principal diferença entre o centro de resultados e o de investimentos reside na capacidade do responsável do centro de investimentos decidir sobre um conjunto de recursos da empresa que se traduzem financeiramente em termos de ativos e passivos, enquanto que no outro não existe essa possibilidade.

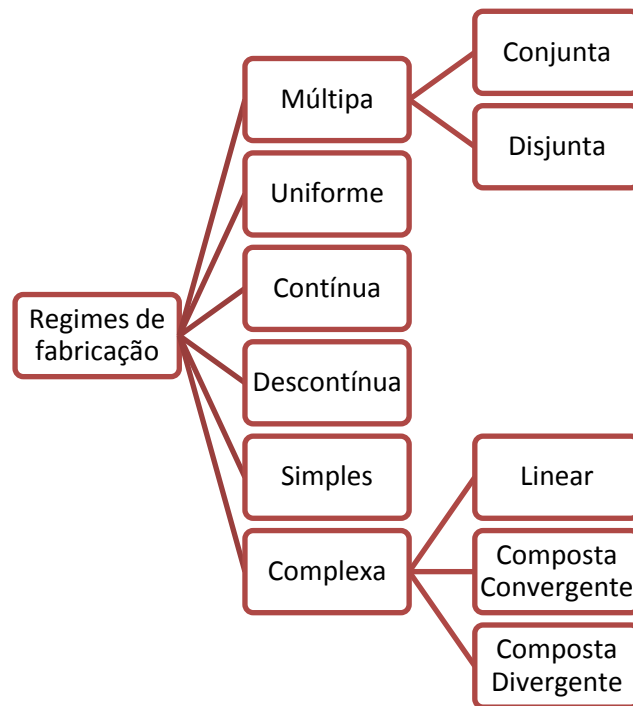
Depois de definir o centro que se melhor se adapta para o apuramento dos custos, passa-se ao apuramento dos custos de produção.

2.3.3. Análise dos regimes de fabrico/produção

Para apurar custos há que escolher a forma adequada, tendo em vista o cumprimento de três objetivos: definição de preços de venda, fornecimento de elementos para a valorização das existências e, ainda, disponibilização de informação para a gestão (Silva, 1991).

O primeiro passo para o apuramento dos custos de produção é averiguar qual o regime de fabrico da empresa, que depende do tipo de matéria-prima utilizada e do processo necessário a sua transformação em produto acabado. Assim, por exemplo, a transformação de matérias-primas pode exigir um número maior ou menor de operações e desenrolar-se num só centro de atividade ou distribuir-se por diversos serviços ou departamentos (Pereira *et al.*, 2001), dando origem a um regime de fabrico diferente em cada situação.

Figura 6 - Regime de fabrico



Fonte: Elaboração Própria

Na figura 6 podemos observar os vários tipos de regimes de fabricação que Pereira *et al.* (2001:207) nomearam. A fabricação pode ser **múltipla conjunta**, a empresa fabrica simultaneamente diversos produtos a partir da transformação de uma matéria-prima ou de um conjunto de matérias-primas, sem que os produtos se distingam ao longo do processo. Por outro lado, a empresa pode obter produtos de fabricação **múltipla disjunta**, os produtos obtêm-se em operações de transformação distintas, sendo identificáveis ao longo de todo o processo de fabrico.

Se a produção for múltipla conjunta, Rocha *et al.* (2001:365) caracterizam este processo como aquele em que "todos os produtos que não se identificam durante uma parte do processo produtivo", ou seja, existe um matéria-prima que vai gerar vários produtos, mas durante parte do processo produtivo não são identificáveis. Ferreira *et al.* (2014:187) acrescentam ainda que "... existe uma fase conjunta da produção em que os produtos ainda não se autonomizaram e uma fase disjunta da

produção em que os produtos já se autonomizaram e já podem ser objeto de operações de transformação específicas...".

Como se explicou numa primeira fase de produção os produtos não são identificáveis, mas existe um momento a partir do qual já são reconhecidos, esse momento é o chamado **ponto de separação**. Rocha *et al.* (2001:366) definem o ponto de separação como "o momento no processo em que um ou mais produtos se tornam isoladamente identificáveis". Todos os custos incorridos antes do ponto de separação são referidos como custos comuns, e os custos incorridos para posterior processamento e eliminação são referidos como custos específicos (Tsai, 2007).

Neste regime de fabrico obtêm-se simultaneamente e involuntariamente vários produtos, no entanto, nem todos têm o mesmo valor. Então desta produção, resultam diversos tipos de produtos, tais como: produtos principais, co-produtos, subprodutos e resíduos, distinguindo-se uns dos outros normalmente pela importância relativa do seu valor de venda (Ferreira *et al.*, 2014). Os co-produtos e os produtos principais são considerados os mais valiosos e os mais desejados pela empresa.

Para Horngren *et al.* (2000:385), "os **co-produtos** têm valor de venda relativamente alto, mas não são identificáveis isoladamente como produtos individuais até o ponto de separação". Segundo o mesmo autor, quando um processo gera dois ou mais produtos, e origina um único produto com valor de venda relativamente alto, esse é denominado como o produto principal.

Ferreira *et al.* (2014:187) caracterizam os **produtos principais** como "produtos que são o objeto principal da atividade da empresa e têm valor de venda mais elevado quando comparados com outros produtos que resultam do regime de produção conjunta".

No processo há também a geração de outros produtos, sendo que esses podem ter um valor de venda menor, quando comparados aos produtos principais. Esses produtos são chamados de **subprodutos** (Horngren *et al.* 2000). Ferreira *et al.* (2014) consideram como subproduto, aquele que tem um valor de venda, reportado ao ponto

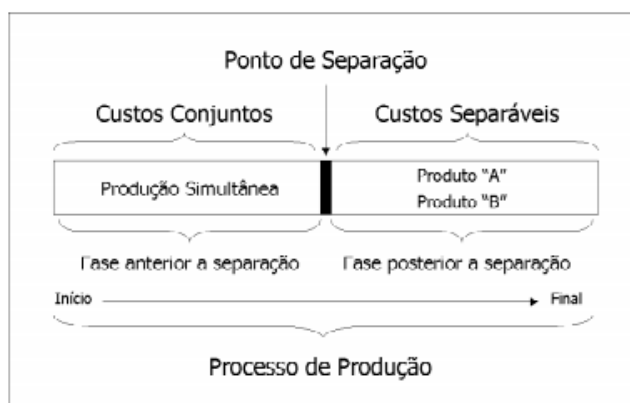
de separação inferior a 10% do valor de todos os produtos. Desse modo, para poder determinar se um produto se classifica como co-produto ou subproduto deve-se verificar das receitas que podem ser obtidas por meio de cada um destes produtos (Tsai, 2007).

Além dos co-produtos e subprodutos existem os **resíduos, desperdícios** ou **refugos** como alguns autores referem, "são produtos que podem ou não ter qualquer valor comercial, podendo originar custos adicionais, como por exemplo, custos de remoção e de transporte" (Ferreira *et al.*, 2014:188). Normalmente esses custos adicionais são acrescidos aos custos conjuntos, sendo depois repartidos pelos co-produtos e pelos subprodutos de acordo com o critério de repartição adotado. Já Júnior *et al.* (2012:92) referem que estes resíduos poderão "ser vendidos ou reaproveitados como matérias-primas recicladas ou outra utilidade". Ou seja, os resíduos tanto podem ser custos como proveitos, variando com a atividade da empresa e com o mercado existente ou criado para os mesmos.

Horngren *et al.* (2000:385) indicam que a "classificação dos produtos como principais, co-produtos, subprodutos ou sucatas pode mudar com o tempo", isto porque existem "produtos cujo o preço de mercado pode aumentar ou diminuir, por exemplo, 30% em um ano".

Na figura seguinte apresenta-se um esquema onde se identifica o ponto de separação, os custos conjuntos e os custos específicos/separáveis.

Figura 7 - Produção conjunta



Fonte: Souza *et. al.*(2007)

Para além da produção múltipla, que pode inclusive originar problemas relacionados com a produção conjunta, como foi explicado anteriormente, a produção (ver figura 6) pode ser uniforme, ou seja, a empresa fabrica um único produto, facilitando o apuramento do custo substancialmente.

Já nos casos de **fabricação contínua**, a produção obedece a uma sequência de operações e não depende de qualquer ordem de produção específica, a **fabricação descontínua** é o oposto, quando o processo de fabricação é flexível e normalmente dependente de encomendas específicas (Ferreira *et al.*, 2014).

Para terminar a explicação dos regimes de fabrico, atentamos na **fabricação simples**, que se verifica quando o processo produtivo precisa de apenas uma só operação para transformar a matéria-prima no produto acabado, e na **fabricação complexa**, quando são utilizadas diversas operações de transformação para fazer o mesmo (Pereira *et al.*, 2001). Ferreira *et al.* (2014) acrescentam ainda que as operações complexas podem ser lineares, quando as mesmas são sequenciais, operações compostas convergentes, quando as diversas operações convergem para uma única operação que dá origem ao produto acabado, e operações compostas divergentes, quando as diversas operações do processo produtivo terminam em mais do que uma operação das quais se obtém o produto acabado.

Os regimes de fabricação referenciados tem em consideração três fatores: o número e sequência das operações, a forma de obtenção dos produtos e o número de produtos obtidos.

Em função do regime de fabrico escolhe-se o método de apuramento dos custos de produção: direto, indireto ou misto (Caiado, 2015).

2.3.4 Métodos de apuramento dos custos

O **método direto** refere Caiado (2015:141) "aplica-se nas empresas de produção diversificada, descontínua, em cujo processo de fabrico, cada um dos produtos ou lote

de produtos é perfeitamente distinguível dos restantes, de modo que é possível imputar diretamente a cada um deles os respetivos custos"

Ferreira *et al.* (2014) salientam algumas vantagens e desvantagens deste método. Como vantagens, o produto é identificado ao longo de todo o processo de fabrico, assim como, são identificáveis os respetivos custos diretos de produção. Os custos referentes a cada obra, lote ou encomenda, são acumulados em fichas de custos. As desvantagens são o custo total surgir apenas no fecho da encomenda, as ordens de produção não dependerem do período contabilístico e os custos administrativos com o funcionamento do método tenderem a ser significativos.

Por outro lado, tem-se o **método indireto**, que refere Caiado, (2015:150) "é aconselhado para o apuramento dos custos industriais nas empresas em que a produção é contínua, ininterrupta ou por séries de produtos homogêneos e quando não é economicamente viável a individualização dos produtos durante as fases de fabrico." É um método em que se procede à acumulação mensal dos custos industriais por período, determinando o custo unitário de cada produto dividindo o custo global do período pelo número de unidades produzidas, podendo o mesmo ser calculado em cada fase ou processo (Ferreira *et al.*, 2014).

As empresas podem optar por utilizar um método misto, que é a combinação dos dois anteriores. O método consiste na utilização dos dois métodos, direto e indireto, isto é, até certa fase da produção, utilizam o método indireto e depois segue-se o método direto ou vice versa.

Se se estiver em presença de uma produção por fases há que definir as fases em que vão ser apurados os custos, e, no caso de haver produção conjunta, qual o critério para repartição dos respetivos gastos. Estas duas ocorrências são frequentes, sobretudo em fábricas do sector alimentar, do setor químico, bem como, na indústria mineira, nas refinarias de petróleo, nas explorações florestais etc. (Tsai, 2006). Isto é, no seu processo de produção obtém vários produtos de forma simultânea e involuntária.

Como consequência do regime de produção conjunta surgem dois conceitos citados por Franco *et al.* (2015:72) nomeadamente o de **custos conjuntos** ou comuns "são aqueles que correspondem à fase conjunta da produção e que respeitam simultaneamente a mais do que um produto, não sendo possível conhecer o valor a imputar a cada um deles" e os **custos específicos** "que são aqueles que respeitam à fase disjunta da produção, respeitam a cada um dos produtos e são possíveis de imputar, de forma fiável aos vários produtos". A existência desses custos conjuntos coloca uma questão: como alocar os custos conjuntos aos produtos?

Souza *et al.* (2007:100) citam que "a contabilidade para custos conjuntos totais de produção (materiais diretos, mão-de-obra direta e GGF) não é diferente da contabilidade para custos de produtos no geral. É a alocação dos custos conjuntos para os produtos individuais a fonte da dificuldade". Independentemente da dificuldade citada pelo autor acima referenciado é necessário calcular o custo industrial unitário de cada produto sobretudo para valorizar os inventários.

Horngren *et al.* (2000) referem seis motivos para alocar os custos aos produtos conjuntos:

1. Custeio dos inventários e apuramento do custo dos produtos vendidos, para elaboração das demonstrações financeiras dirigidas ao público externo e para fins fiscais;
2. Custeio dos inventários e apuramento do custo dos produtos vendidos, para elaboração de relatórios financeiros internos, utilizados na análise da lucratividade das divisões, quando da determinação da gratificação dos respetivos gerentes;
3. Reembolso contratual do custo, quando somente uma parte dos produtos ou serviços é vendida ou entregue ao cliente (como por exemplo, uma agência governamental);
4. Análise da lucratividade do cliente, quando clientes específicos adquirem várias combinações de co-produtos ou subprodutos, assim como outros produtos da companhia;

5. Determinação da indenização do seguro, quando as informações de danos a co-produtos ou subprodutos estão baseadas nas informações de custo, e
6. Controlo de preço, quando um ou mais produtos ou serviços estão sujeitos a controlo do preço.

Por outro lado, pode querer-se tomar decisões do tipo de vender no ponto de separação ou no final do processo, porque os produtos podem ser vendidos no ponto de separação ou após o mesmo, se houver comprador nos dois pontos. Assim, se existir um processo adicional além do ponto de separação têm de se avaliar a vantagem de o efetuar (Tsai, 2006). Sendo este mais um motivo para a importância da atribuição de custos conjuntos.

Franco *et al.* (2015:72) acrescentam ainda que, apesar de utilizar um critério para repartir os custos conjuntos, a informação que é obtida não permite tomar decisões relativamente a cada um dos produtos individualmente considerados, mas, sim, à produção em si. Os autores referem ainda como exemplo, o "aumento ou redução da produção: as decisões relativas ao aumento ou diminuição da produção só podem ser tomadas a partir do resultado global dos vários produtos obtidos", ou seja, em produção conjunta não é possível tomar decisões de aumentar a fabricação de um produto isoladamente, já que tal decisão afetará obrigatoriamente a produção dos restantes produtos.

Outro exemplo que os autores referem é o "grau de transformação dos produtos obtidos no ponto de separação: as decisões relativas à venda de produtos numa determinada fase de acabamento ou noutra não podem ser tomadas com base nos custos industriais unitários", pois essas decisões deverão ser tomadas com base nos proveitos e custos diferenciais, isto é, comparando os rendimentos adicionados com os custos específicos de os obter (Franco *et al.* 2015:73).

Como era de esperar o problema da determinação do custo dos produtos conjuntos coloca-se na distribuição dos custos comuns, correspondentes à fase da produção conjunta e as normas contabilísticas também se preocuparam com esse assunto.

No parágrafo 14 da Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) 18 do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) refere que, quando os custos de conversão (ou de transformação) de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto, seja na fase do processo de produção, quando os produtos se tornam identificáveis e estão separados, seja na fase do acabamento da produção.

No cálculo do custo dos produtos o desejável seria valoriza-los com base nos custos efetivamente gastos, atribuídos conforme métodos de pesagem ou medições adequadas. No entanto, como vimos neste tipo de produção não é possível, pelo que se tem de usar critérios de repartição.

Assim, não sendo possível o método mais direto, existem vários critérios referenciados por alguns autores (Caiado, 2015, Ferreira *et al.*, 2014, Blocher *et al.*, 2007):

- a) Critério das quantidades produzidas
- b) Critério das ponderações
- c) Critério do valor de venda da produção no ponto de separação
- d) Critério do Valor Realizável Líquido
- e) Critério da margem bruta percentual constante do valor líquido realizável

O critério das quantidades produzidas ou custo unitário como refere Caiado (2015) é um dos métodos para alocar os custos comuns aos produtos. Ferreira *et al.* (2014:213) referem que, neste critério "os custos conjuntos são repartidos pelos produtos proporcionalmente às quantidades obtidas pela produção de cada produto". Assim, calcula-se o total dos respetivos gastos, divide-se pelo total das quantidades produzidas e obtém-se o custo unitário de cada produto (Blocher *et al.*, 2007). Neste critério utiliza-se uma medida física comum, tal como peso ou o volume de produção de cada produto, quando se utiliza este critério, o custo por unidade é igual para todos os co-produtos, se não existirem custos específicos.

Existem algumas vantagens referidas por Blocher *et al.* (2007), nomeadamente a facilidade de uso e o critério objetivo de apropriação dos custos conjuntos. Sendo que a ponderação física utilizada na atribuição dos custos conjuntos pode não ter relação com a capacidade individual de geração de receita dos produtos (Horngren *et al.*, 2000).

Já Ferreira *et al.* (2014:213) indica duas limitações, a primeira é que este critério "apenas pode ser utilizado quando os produtos principais se encontram expressos na mesma unidade de medida" e a segunda "não atende ao valor comercial dos produtos, nem aos seus custos específicos industriais e não industriais", limitação esta também citada por Franco *et al.* (2015) .

O **critério das ponderações** pode ser utilizado caso os co-produtos tenham composições de custos e processos de fabricação diferentes, podendo assim ser valorizados com base num fator de ponderação. Júnior *et al.* (2012:92) refere alguns aspetos a ter em atenção, na atribuição do fator de ponderação, nomeadamente:

- "Grau de dificuldade para a produção;
- importância do coproduto para a faturação da empresa;
- custos específicos após o ponto de separação;
- dificuldades ou facilidades para a comercialização;
- perdas de materiais após o ponto de separação etc."

Este critério é referido por Júnior, no entanto é pouco objetivo e não está testado cientificamente, por não ser habitualmente objeto de estudo.

O **critério do valor de venda no ponto de separação** é um método alternativo. Este método distribui os custos conjuntos aos produtos com base nos seus valores relativos de venda no ponto de separação (Blocher *et al.* 2007). Mas, deve ser usado apenas quando os co-produtos têm valor de venda no ponto de separação. Pereira *et al.* (2001) indicam que este critério consiste na repartição dos custos conjuntos pelos produtos proporcionalmente ao respetivo valor de venda da produção. Já Ferreira *et al.* (2014) acrescentam que este critério não tem as mesmas limitações do que o das

quantidades produzidas, mas à semelhança desse também não considera os custos específicos industriais e não industriais de cada produto.

A vantagem deste método é facilidade de cálculo, sendo os custos repartidos proporcionalmente às receitas da produção (Horngren *et al.*, 2000). Dada a sua limitação de só se aplicar quando os co-produtos podem ser vendidos no ponto de separação, tem de se procurar outro critério que não a tenha (Blocher *et al.*, 2007).

O critério do valor realizável líquido é um critério frequentemente usado quando os produtos não têm valor de mercado no ponto de separação, no entanto, este critério requer suposições sobre eventos ocorridos após o ponto separação (Dye *et al.*, 2003).

O conceito do valor realizável líquido (VRL) consiste na estimativa do valor da venda de um produto no ponto de separação. Depois de o estimar, subtraímos os custos de processamento adicional e os de natureza comercial ou administrativa, incorridos além do ponto de separação, para assim obtemos o custo de produção do produto (Horngren *et al.*, 2000).

Na utilização de todos os outros critérios existem vantagens e desvantagens. Blocher *et al.* (2007) referem que, este último critério produz informações mais corretas do que o das quantidades produzidas porque, tal como o critério do valor de venda no ponto de separação, permite determinar um custo que considera a rentabilidade previsível, comparável entre produtos, ao invés do critério das quantidades produzidas que gera diretrizes incorretas no que diz respeito a rentabilidade dos produtos.

O critério da margem bruta percentual do valor realizável líquido faz a alocação dos custos conjuntos de modo a que a percentagem da margem bruta total sejam idêntica para todos os produtos (Horngren *et al.*, 2000). Souza (2007) acrescenta ainda que, por este critério, é atribuída uma margem bruta de contribuição ou lucro bruto igual para todos os produtos, independentemente se terem ou não custos adicionais após o ponto de separação. Este critério compreende três etapas, na primeira calcula-se a percentagem da margem bruta total, na segunda, considera-se essa percentagem obtida para determinar a margem individual absoluta de cada produto, que deduzida

ao valor das vendas nos permite obter os custos totais, a suportar por cada produto, e a terceira etapa consiste na dedução dos custos específicos esperados aos custos totais, para finalmente obter os custos conjuntos a atribuir (Horngren *et al.*, 2000).

A produção conjunta pode originar co-produtos, mas também subprodutos, pelo que se se verificarem estes últimos, é preciso valoriza-los. Os critérios apontados correntemente na literatura são dois: Custo Nulo e Lucro Nulo.

a) Custo Nulo

Os produtos principais abrangem a totalidade dos gastos, representando o valor de venda dos subprodutos um lucro para a empresa.

b) Lucro Nulo

Neste critério o custo é igual ao valor de venda (líquido de eventuais gastos adicionais de venda), pelo que o valor líquido de venda dos subprodutos é subtraído aos gastos conjuntos, não proporcionando assim qualquer resultado. O valor dos gastos que se atribui aos produtos principais é assim inferior à totalidade dos gastos conjuntos.

No parágrafo 14 da NCRF 18 - Inventários, do SNC, "a maior parte dos subprodutos, pela natureza são imateriais. Quando seja esta caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizado líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo". A mesma define, no parágrafo 6, o valor realizado líquido como sendo "o preço de venda estimado de acabamento e o custo estimado necessário para efetuar a venda".

Atendendo a definição de ativo do SNC "um recurso controlado pela empresa de que se espera um influxo de benefícios económicos futuros para a empresa, originado por eventos passados", a opção por um dos métodos requer uma análise da geração futura de rendimentos, se existirem será de utilizar o Lucro Nulo, se não existirem deve ser usado o Custo Nulo.

Relativamente aos **produtos defeituosos**, os custos podem ser incluídos nos custos do produto, desde que se esperem deles benefícios económicos futuros. Porém, se o nível de defeituosos for anormal, esse excedente deverá ser considerado gasto do período. Assim, o custo de um defeituoso poderá ser encarado como um encargo geral de produção ou como um prejuízo.

Referidos os critérios para repartir os custos conjuntos pelos co-produtos e pelos produtos secundários, há que pensar agora nos necessários à repartição dos outros custos comuns, que não surjam na consequência da produção conjunta. Estes ocorrem nas empresas devido à existência de vários objetos de custo e de custos comuns a todos eles.

Existem custos que têm uma relação direta com os objetos de custos (produtos/serviços), os quais lhes são afetados sem subjetividade, estando nestas condições normalmente os custos de mão-de-obra direta e os do material ou da matéria-prima. Por outro lado, temos custos que não podem ser afetados diretamente ao produto/serviço, denominados por gastos indiretos de produção (gastos gerais de fabrico), que é preciso distribuir ou imputar. O processo mais comum e tradicional é fazê-lo recorrendo ao método do centro de custos, que obriga à divisão da empresa por partes (Ferreira *et al.*, 2014). Sendo que para o efeito, a empresa pode ser dividida em departamentos, em centros de responsabilidade, em secções, etc., importando, no entanto, que a divisão permita aos decisores conhecer os seus custos, tanto para efeitos de controlo como de imputação (Pereira *et al.*, 2001; Caiado, 2011).

Depois de neste ponto se ter explanado os métodos mais usuais para repartir custos conjuntos. No próximo ponto vai-se apresentar os métodos mais apropriados para repartir os indiretos pelos produtos.

2.3.5. Método dos centros de custos ou secções

A produção de um produto/serviço dar-se geralmente em diversos departamentos, podendo estes serem considerados como centro de custos, se a empresa o desejar. Todavia, os centros de custo podem ser criados obedecendo a vários critérios.

Silva (1991), menciona os seguintes critérios para definição de centro de custos: **critério topográfico** (o centro de cálculo é considerado o local onde são realizadas as operações), **critério funcional** (agrupar por operações idênticas) ou **critério administrativo** (por responsável), podendo ainda, aplicar-se os três em conjunto.

Para a aplicação do método dos centros de custo, após a identificação dos centros de custos, é importante distinguir os **centros de custos principais** dos **centros de custos auxiliares**, sendo que, os centros de custos principais estão relacionados diretamente com a fabricação dos produtos, e os auxiliares apoiam a atividade dos primeiros.

Depois de definidos os centro de custos principais e os auxiliares, há que lhes atribuir os respetivos custos diretos e indiretos. Os custos diretos são afetos aos centros de custos e os indiretos terão de lhe ser imputados.

No método dos centros de custos, os custo indiretos ao produto, numa primeira fase, são afetados ou repartidos pelos centros de custo, trata-se da repartição primária. Numa segunda fase, o custo dos centros auxiliares é repartido pelos centros principais, denominando-se esta etapa de repartição secundária ou redistribuição de custos. Por último, o custo dos centros principais é imputado aos objetos de custo.

O método que se acabou de explicar pode ser utilizado desde que a empresa esteja dividida em centros de custo. Mas, se os centros de custo forem secções homogéneas, ele denomina-se por Método das Secções Homogéneas. Um método muito semelhante, na forma de repartição dos custos ao do *Activity-Based Costing*.

O método dos centros de custo não é o único que existe para repartir os custos indiretos, o método dos coeficientes, o método *Activity-Based Costing (ABC)* são outros possíveis. O ABC é considerado um método mais atual e por isso mais

aconselhado, por proporcionar valores mais fiáveis. Contudo, o método dos centros de custo é dos mais divulgados e utilizados nas empresas portuguesas, que como se disse anteriormente ainda usam métodos muito tradicionais de contabilidade de gestão.

Considerando que se quer apresentar uma proposta de implementação da contabilidade de gestão atual e os métodos mais aconselháveis são o *Activity-Based Costing* e ou o das Secções homogéneas, há que os detalhar mais e pormenor.

Método das Secções Homogéneas

"A secção homogénea é um grupamento real ou fictício de encargos, estabelecidos de tal modo que o total dos encargos que a constituam pode ser referido a uma unidade com um que permita o seu controlo e a sua ulterior afetação ao produto." (Rocha, 2001:305)

Segundo o método das secções homogéneas e de acordo com os critérios de repartição dos custo/gastos indiretos aos produtos, o apuramento dos custos efetua-se em quatro fases:

Fase 1: Afetação gastos diretos às secções;

Fase 2: Distribuição dos gastos indiretos às secções;

Fase 3: Distribuição dos gastos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da atividade daquelas;

Fase 4: E por fim, distribuição dos gastos totais das secções principais aos produtos/serviços. Os gastos referentes ao segundo, terceiro e quarto níveis de distribuição designam-se por gastos indiretos aos produtos.

As bases de imputação serão medidas do consumo associadas à produção de um determinado produto, sendo que o consumo será proporcional ao valor da base de imputação que lhe estiver relacionada (Silva, 1992). Exemplos de bases de imputação: quantidade de unidades produzidas, a quantidade de materiais utilizados, as Horas/Homem ou as Horas/Máquina. A escolha da base de imputação deverá ser feita de modo a que esta reflita da melhor forma o seu consumo.

Outra alternativa às Secções Homogéneas para repartir os custos indiretos aos produtos é o *Activity Based Costing* (ABC), que será desenvolvida a seguir.

Activity-Based Costing

Júnior *et al.* (2012:244) definem este método ABC "como uma técnica de controlo e alocação de custos que permite identificar os processos e as atividades existentes nos sectores produtivos, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades" e ainda "atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos custos direcionadores de custos."

Caiado (2015:289) acrescenta ainda que, este "é um processo que reparte os gastos gerais de fabrico (GGF) pelas quantidades produzidas com base nos benefícios que resultam de uma determinada atividade indireta".

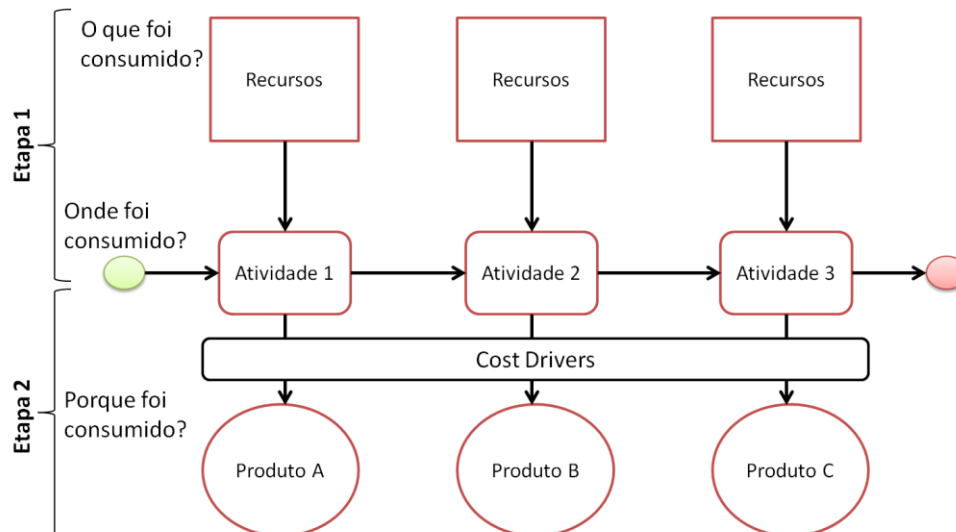
O método de custeio ABC tem como principal objetivo a mensuração e definição dos custos de todos os recursos utilizados nas atividades, assim como a repartição dos gastos comuns. No entanto, é diferente dos outros porque assenta na relação entre os gastos e as atividades.

Franco *et al.* (2005), descrevem que existem duas etapas fundamentais para implementar o método ABC, a primeira resume-se à afetação/imputação dos custos dos recursos consumidos pelas atividades. A segunda etapa baseia-se na atribuição dos custos de cada atividade a cada produto.

Júnior *et al.* (2012:251) descrevem mais pormenorizadamente as fases de implementação deste método, mas não muito longe da lógica de Franco *et al.*. Recomendam que em primeiro lugar se faça um levantamento dos principais processos existentes na organização, em segundo, se identifique as principais atividades existentes em cada processo, em terceiro, se proceda ao cálculo dos custos e dos recursos associados a cada atividade, em quarto, se identifique as atividades que não agregam valor ao produto, em quinto, se avalie a influência das atividades secundárias no produto, e por último, se procure os indutores de custos, que são os parâmetros para a adequada imputação.

Na figura seguinte pode-se observar um esquema das fases de implementação do método ABC.

Figura 8 - Método Activity-Based Costing



Fonte: Elaboração própria

Existem algumas vantagens na utilização deste método. Por exemplo, o ABC utiliza os critérios de imputação como última alternativa para atribuir os custos indiretos às atividades, ou seja, os coeficientes de imputação são utilizados unicamente nos casos em que não seja possível a afetação de custos para determinada atividade. Outra vantagem é identificar os indutores de custos e atribuir os custos indiretos aos produtos de maneira coerente com a utilização de recursos consumida para execução das necessárias atividades (Júnior *et al.*, 2012).

2.3.6 Incorporação dos custos fixos de produção

Outra questão a ser decidida pela empresa, aquando da implementação da Contabilidade de Gestão, é sobre a parte de custos fixos de produção a ser incorporada nos custos dos produtos. A decisão deve ter em conta o objetivo a alcançar com o sistema contabilístico. Se o propósito for a valorização dos produtos

para efeitos de relato financeiro, em Portugal, o custeio utilizado deve ser o racional, preconizado pela NCRF 18 - Inventários. No entanto, se se pretender tomar decisões sobre fixação de preços, o mais adequado será o custeio total e se for tomar decisões de curto prazo, que envolvam a utilização o aproveitamento da capacidade produtiva, o custeio variável será o indicado.

Os métodos de custeio racional, total ou variável distinguem-se uns dos outros pela parte dos custos fixos industriais incorporados no custo dos produtos. Assim, para os utilizar há que classificar os custos de produção em variáveis ou fixos. A classificação depende do comportamento dos custos em relação a variação de produção, ou seja, consideram-se variáveis se "apresentam uma relação de crescimento proporcional, progressivo ou degressivo face a acréscimos de atividade" (Ferreira *et al.*, 2014:169). Já os custos fixos são insensíveis às variações da atividade.

Os custos e os resultados serão diferentes consoante se use o custeio total, o custeio variável ou o custeio racional (Pereira *et al.*, 2001), sendo que essas diferenças de resultados deverão ser explicadas pela valorização dos produtos fabricados (Ferreira *et al.*, 2014).

Custeio total

No custeio total, também conhecido por custeio global ou custeio por absorção, os custos dos produtos são calculados com base em todos os custos de produção do período, sejam eles fixos ou variáveis, como se pode ver pela definição de Horgren *et al.* (2001:373) "É um método de apuramento do custo dos produtos que considera quer os custos fixos quer os custos variáveis industriais como custos dos produtos" . Neste método os custos fixos industriais incluídos na produção não vendida irão ser integrados nos inventários. (Ferreira *et al.*, 2014).

Custeio variável

"É um método de apuramento do custo dos produtos que consiste em se considerarem somente os custos variáveis industriais como custos dos produtos" (Pereira *et al.*, 2001:373). Desta forma, todos os custos fixos são considerados apenas na demonstração de resultados não sendo contabilizados para o custo dos produtos

industriais acabados, isto é, são considerados custos do período (Franco *et al.*, 2005). Ferreira *et al.* (2014). Neste método os custos fixos são considerados irrelevantes, visto que estes estão assumidos e são independentes das unidades produzidas.

A vantagem deste método é que, "os resultados não são afetados por alterações no volume de produção, o sistema de custeio variável possibilita de forma mais simples e expedita a análise da rentabilidade e risco com base no modelo custo - volume - resultado (CVR)" (Ferreira *et al.*, 2014:173), os custos fixos são mais visíveis e existe uma maior facilidade no controlo de gestão.

Custeio Racional

"É um método de apuramento do custo dos produtos em que se consideram custos de produção não só os custos variáveis indústrias mas também um valor de custos fixos indústrias que resulta da multiplicação dos custos fixos indústrias do mês em causa pelo quociente do volume real (produção ou atividade) pelo volume normal." (Pereira *et al.*, 2001:375)

O método de imputação racional de custos fixos é um método de cálculo dos custos de produção que tem como objetivo isolar os efeitos de uma variação de atividade sobre os custos, quer dos centros de custos quer dos produtos (Garrison *et al.*, 2001).

O princípio deste método é imputar aos produtos apenas a parte de custos fixos necessária para os obter. O coeficiente de imputação racional é obtido através do quociente entre a atividade real e a atividade normal e aplicado aos custos de transformação fixos, por este sistema o gasto industrial não engloba a parte dos gastos indiretos ou de estrutura correspondentes à capacidade não utilizada (Caiado, 2015).

2.3.7. Movimentação das inventários

Nesta fase da implementação da Contabilidade de Gestão, devemos verificar a documentação e circuitos relacionados com as matérias e produtos, quais as matérias e produtos armazenáveis e os armazéns existentes.

2.3.8. Análise dos subsistemas de informação existentes e sua articulação com a contabilidade analítica

A contabilidade de gestão está ligada a contabilidade financeira e assim, há que perceber todos os sistemas de informação que existem na empresa, como o da contabilidade financeira, os programas de faturação, de gestão de inventários de produtos e matérias, os de planeamento e o controlo da produção, os de custeio da produção, os de gestão pessoal, imobilizado e a gestão orçamental. Todos estes sistemas de informação devem estar ligados para evitar duplicação de introdução de dados e obter o máximo de informação possível.

2.3.9. Inventariação dos meios de processamento

Por último, há que conhecer muito bem os *hardwares* e *softwares* disponíveis e meios humanos existentes. São estes os elementos fundamentais para colocar em prática todo este processo de implementação da Contabilidade de Gestão.

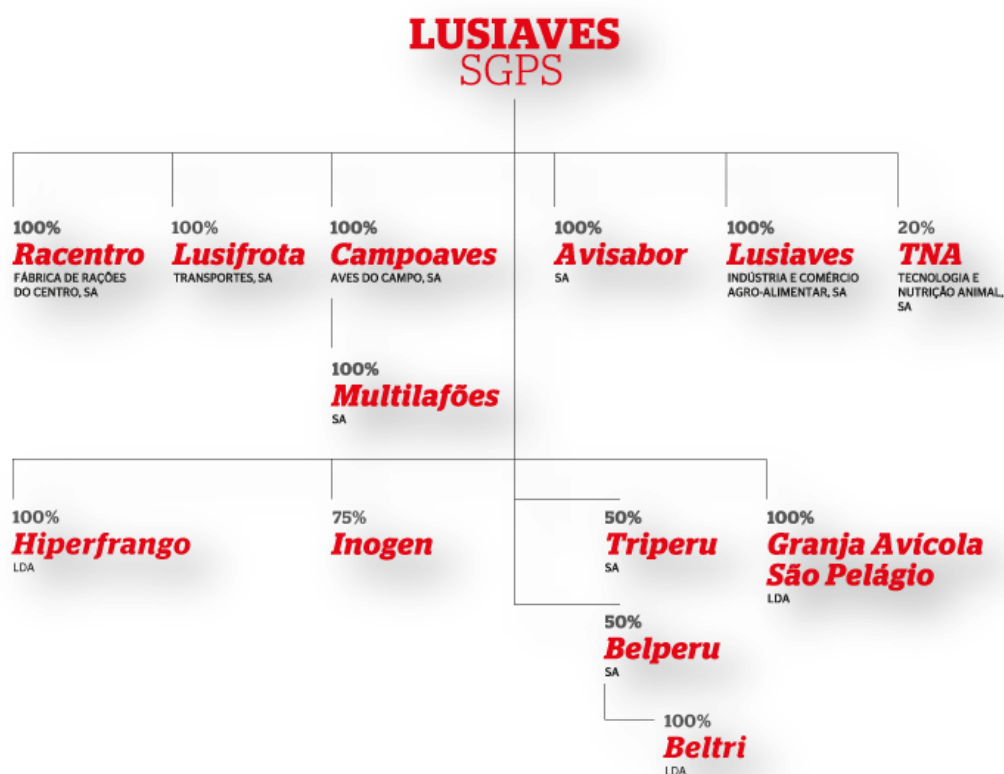
3. Apresentação da Entidade Acolhedora

3.1.História

A empresa Lusiaves teve o seu início no ano de 1986 construída pelo seu fundador, Avelino da Mota Gaspar Francisco. A empresa foi crescendo, adquirindo dimensão e capacidade para abranger várias áreas ligadas ao processo de produção das aves. Nasceu então o grupo, sendo que a primeira atividade a juntar-se à Lusiaves, para fazer parte do grupo, foi o fabrico de rações para animais, Racentro.

Seguiram-se outras unidades, e hoje a Lusiaves abrange desde a produção do pinto, o abate dos frangos, às galinhas que produzem ovos, aos centros de incubação, à fábrica de rações e transformação dos subprodutos. Tem empresas comerciais, com entrepostos no país, e uma rede de transportes própria. Tem também a produção de frango do campo, através da Campoaves, adquirida em 2003.

Figura 9 - Organograma do Grupo Lusiaves



Fonte: Site da Organização

Uma das chaves do sucesso, que se converteu numa grande vantagem competitiva, foi a aposta na verticalização da sua atividade. O seu desempenho é resultado de vários fatores, como a produção de produtos de qualidade a preços competitivos, a inovação, a formação contínua dos colaboradores, os investimentos e uma equipa de colaboradores dedicados e empenhados.

A Lusiaves cresceu de uma forma sustentável, acompanhando as necessidades dos clientes, proporcionando-lhes os melhores produtos e serviços, gerando valor e criando riqueza.

3.1.1. Visão

A Lusiaves tem como ambição liderar de forma sustentada o mercado nacional da produção avícola e ter uma presença relevante no mercado internacional, desenhando as tendências na fileira vertical deste sector, sendo reconhecida como um importante gerador de riqueza nacional.

3.1.2. Missão

Produzir compostos para alimentação animal e sua comercialização, produção e abate de aves, transformação e comercialização de produtos alimentares. Criar valor económico e social a longo prazo levando os benefícios do progresso e da inovação a um número crescente de pessoas.

3.1.3. Valores

Os valores do trabalho, da disciplina, do rigor e da competência encontram no Grupo um ambiente apropriado ao seu esforço e desenvolvimento e por isso, existem valores que a empresa defende como a ética, inovação, qualidade, segurança alimentar e segurança no trabalho, gestão integrada, satisfação dos stakeholders, o

desenvolvimento dos seus colaboradores numa perspetiva humana e de parceria e a responsabilidade social e ambiental.

3.2. Política de Gestão

A Lusiaves tem como missão primária as atividades de produção de alimentos compostos para animais, a produção de ovos para incubação, a produção avícola e abate de aves, a transformação, o armazenamento e a comercialização de produtos alimentares.

Assume a melhoria contínua dos seus processos de gestão, organizacionais e produtivos: na focalização no cliente, na eficácia do seu Sistema de Gestão Integrado, na monitorização dos seus processos, na produção a custo controlado, na motivação e incentivo aos colaboradores, no desempenho ambiental, na redução da produção de resíduos, na implantação de uma política de cidadania responsável, na avaliação e gestão do risco, na formação e sensibilização dos colaboradores, na criação de valor para os acionistas.

3.3. Qualidade e Segurança Alimentar

A qualidade e a segurança alimentar é uma da estratégia da empresa. A Lusiaves, foi certificada com a nova norma NP EN ISO 22000, atribuída pela SGS ICS, Sistema de Gestão da Segurança Alimentar (HACCP).

A empresa conta atualmente com a certificação de um sistema integrado de qualidade e segurança alimentar, baseado na norma NP EN ISO 9001 e a norma NP EN ISO 22000, normas que consistem no controlo sistemático da cadeia de valor.



O âmbito da certificação, inclui as seguintes atividades: Reprodução e Produção de Ovos, Incubação de Ovos, Produção Avícola, Abate de Aves, Transformação, Comercialização e Distribuição de Produtos Alimentares. A Segurança Alimentar é uma preocupação e uma aposta da empresa, pois os deficientes controlos alimentares podem provocar impactos negativos.

3.4.Responsabilidade Ambiental

O grupo Lusiaves insere-se no mercado considerando que o desenvolvimento sustentável é uma componente da atividade que desenvolve. A melhoria da qualidade ambiental é uma realidade face a um reconhecimento das suas obrigações. Um exemplo é o desenvolvimento da sua atividade com recurso, sempre que possível, a energias renováveis, reduzindo o consumo de combustíveis fósseis.

O desempenho ambiental do Grupo tem vindo a melhorar ao longo dos anos, destacando, o cumprimento dos seguintes objetivos:

- Redução do consumo de água por tonelada de produto produzido;
- Aumento da utilização de energia renovável;
- Diminuição do consumo de combustíveis fósseis;
- Melhoria progressiva na gestão dos resíduos e redução da produção de Resíduos Sólidos Urbanos (RSU's) .

A Política Ambiental do Grupo Lusiaves, descrita no site, engloba todos os níveis de atividade da empresa, tendo por base o princípio de melhoria contínua e da prevenção da poluição, apresentando como metas a cumprir, os seguintes pontos:

1. Assegurar a aplicação das boas práticas de gestão ambiental, no sentido de garantir:
 - I. A avaliação dos impactos ambientais da sua atividade;

- II. A definição e revisão periódica dos objetivos e metas ambientais das suas diferentes unidades;
 - III. A melhoria contínua do seu desempenho ambiental, tendo em conta os princípios da prevenção da poluição e as Melhores Técnicas Disponíveis, minimizando as emissões e o consumo de energia;
 - IV. A melhoria contínua da utilização de matérias-primas e recursos naturais;
 - V. A minimização dos riscos ambientais da sua atividade e uma correta gestão de resíduos, tendo como objetivo prioritário, a procura de soluções de valorização.
- 2. Cumprir todos os requisitos legais aplicáveis;
 - 3. Promover a formação e sensibilização dos seus colaboradores, em matéria de ambiente, estimulando a sua participação no processo de melhoria contínua;
 - 4. Divulgar a todos os níveis da empresa, ao público e a outras partes interessadas, os seus compromissos, desempenho e aspetos ambientais, mantendo ao mesmo tempo uma abordagem ativa e aberta no que diz respeito ao diálogo com as mesmas.

Fazendo parte integrante da empresa, a Política de Gestão e a Responsabilidade Ambiental estão assim representadas em todas as suas unidades, sendo estas apresentadas nos pontos a seguir.

3.5.Centro de Incubação

O Centro de Incubação da Lusiaves é composto por 48 incubadoras e 36 eclosoras. Está também equipado com uma linha de automatismos, onde se incluem duas máquinas de vacinar “in ovo” com capacidade para vacinar 70.000 pintos/hora. O centro de incubação da Lusiaves, tem capacidade de produzir dois milhões de pintos por semana, empregando 15 trabalhadores.



3.6. Distribuição

Os Entrepósitos fazem parte da estrutura do Grupo Lusiaves, contribuem para uma proximidade de um serviço ao cliente. São centros de distribuição equipados com tecnologia de frio, possuindo todos eles uma frota própria, permitindo-lhes uma cobertura do território nacional e também a fronteira, Andaluzia Espanhola.

3.7.Explorações Avícolas

Os núcleos de produção da Lusiaves, foram construídos e equipados com as recentes tecnologias da produção avícola.

Estes núcleos permitem à Lusiaves um controlo integral e eficaz do processo de produção, assegurando a rastreabilidade dos seus produtos desde o início, traduzindo-se num aumento da qualidade e segurança alimentar.



3.8. Lusiaves (Centro de Abate) – Entidade acolhedora do estágio

A Unidade encontra-se a funcionar desde 1986 na localidade da Marinha das Ondas, concelho da Figueira da Foz, possui cerca de 11.000 m2 de implantação efetiva e conta com mais de 600 colaboradores. As atividades principais que desenvolve são:

- ❖ O abate de frangos, tendo uma linha de abate com uma capacidade de 10.000 frangos por hora;
- ❖ Uma linha de desmancha automática com capacidade para 6.000 frangos por hora;
- ❖ Sala de preparação e desossa automática de carne de aves;



- ❖ Produção de preparados de carne, picados, marinados e panados.

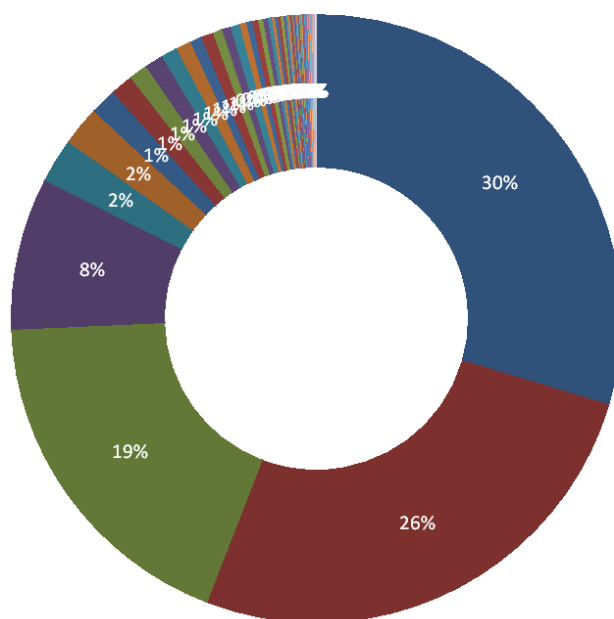
Nesta unidade estão instaladas várias linhas de embalagem; em vácuo, em cuvette e atmosfera protetora e em saco. Possui ainda, túneis de congelação com capacidade para congelação rápida e um entreposto frigorífico para armazenamento temporário de produtos alimentares.

De forma a evidenciar e tornar clara a definição de tarefas e para que cada um dos colaboradores saiba a quem reportar, é importante a construção de um gráfico representando a estrutura da empresa. Deste modo a sugestão de organograma para a unidade objeto deste relatório é apresentada como segue na figura 10 no ponto 4.1.3, proposta pela estagiária.

3.9.Principais Clientes

A Lusiaves detém 255 clientes, sendo que 4 são grandes superfícies e representam cerca de 80% do volume da sua faturação. Os restantes 20% são pequenos comerciantes, como se pode observar no gráfico seguinte.

Gráfico 1 - Clientes Lusiaves



Fonte: Elaboração Própria

Logo no início do estágio e como forma de colaboração numa proposta de implementação da Contabilidade de Gestão, foi proposto a estagiária, por necessidade de analisar os custos de produção e comercialização relativos aos maiores clientes, que fizesse o estudo de três clientes, que serão referenciados mais adiante por Cliente A, Cliente B e Cliente C, sendo a mesma também descrita neste relatório oportunamente.

4. Proposta de Implementação da Contabilidade de Gestão na Lusiaves

A Lusiaves é uma empresa que tem vindo a crescer de dia para dia. Esse crescimento fez com que necessitasse de melhorar a sua organização, levando, nomeadamente, à implementação de um sistema de contabilidade de gestão.

Neste capítulo apresentam-se os passos prévios ao seu desenvolvimento e à implementação do sistema de Contabilidade de Gestão da Lusiaves, que constituiu a principal tarefa e contribuição do estágio.

4.1. Atividades desenvolvidas

Para que se consiga adotar e implementar a Contabilidade de Gestão numa organização é necessário passar por várias fases, já referenciadas no ponto 2.3. deste trabalho.

4.1.1. Atividade da empresa

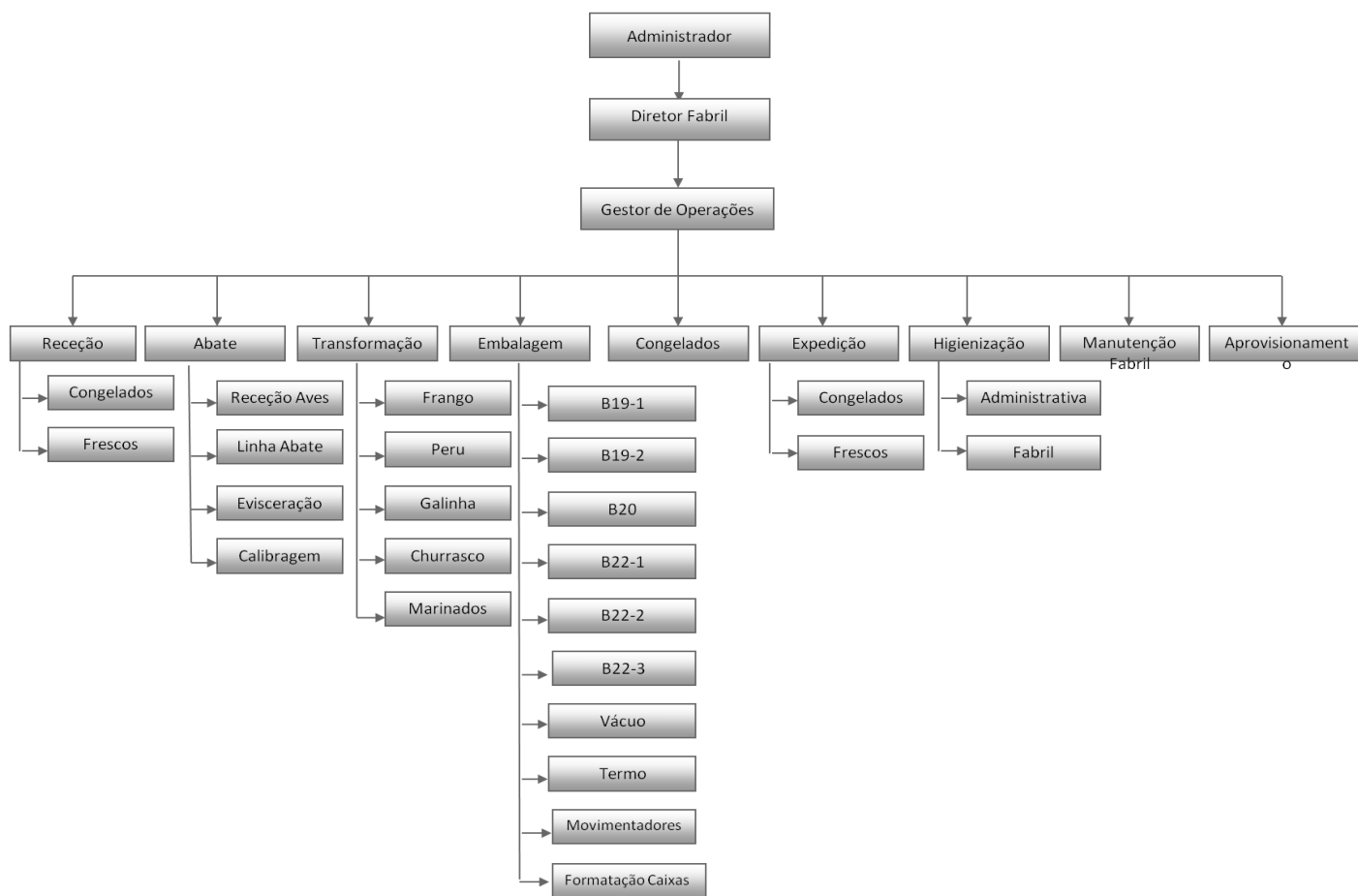
Na primeira fase a estagiária começou por fazer um estudo da organização, para perceber a sua história, qual a sua visão, missão e valores, e qual a política de gestão adotada pela empresa, bem como as normas para assegurar o controlo da cadeia de valor. Também se fez um breve estudo das empresas que constituem o grupo, sendo que o resultado desta fase está descrita no ponto 3, onde se apresenta a entidade acolhedora.

4.1.2. Definição dos centros de responsabilidades

O passo a seguinte foi definir os centros de responsabilidade tendo em conta os conceitos estudados no ponto 2.3.2.. De acordo com a definição dos três tipos de centros, o que melhor se enquadra, nesta organização, são os centros de custos, porque o objetivo principal era determinar os custos dos produtos e resolver o problema da distribuição dos custos indiretos. Como anteriormente referido por Pereira *et al.* (2000:290) "o método dos centros de custos é o mais indicado para se proceder à repartição dos gastos gerais de fabrico pelos produtos fabricados", e, assim, conseguir um melhor apuramento dos custos.

Uns dos critérios utilizados para dividir a empresa em centros é atender à estrutura dos departamentos existentes. No caso da empresa acolhedora esta encontra-se descrita no organograma da figura 10. Como se verifica pela análise da figura referida, a empresa está dividida hierarquicamente em áreas de responsabilidade, o que facilita o processo de divisão em centros, que servirão para a imputação dos custos aos produtos.

Figura 10 - Organograma da Unidade Fabril



Fonte: Elaboração própria

4.1.3. Análise dos regimes de fabrico/produção

Na terceira fase e com vista a apurar os custos dos produtos começou-se por conhecer pormenorizadamente todo o processo, questionando os vários colaboradores da organização, principalmente aos chefes das secções da unidade fabril sobre o assunto. Esta tarefa permitiu entender a estrutura da empresa e ajudou a compreender quais os procedimentos implementados na organização, ou seja, proporcionou à estagiária uma visão geral do seu funcionamento. Durante este procedimento foram registados alguns apontamentos que permitiram elaborar um fluxograma e ter uma melhor

percepção da movimentação dos *inputs* e *outputs* ocorridos durante as várias fases do processo produtivo.

O processo inicia-se com a chegada das aves ao cais que são descarregadas e identificadas por ordem de chegada. A equipa existente no cais encaminha as jaulas para uma linha que as transporta até à etapa seguinte. No anexo I pode-se observar todo o processo.

Já na linha de abate, sucede-se a segunda etapa, à medida que as aves são removidas das caixas (jaulas), são penduradas pelas pernas numa linha aérea que as transporta para todas as fases do processo. Segue-se o eletrochoque, é um processo aplicado ao animal, para proporcionar um estado rápido de inconsciência e insensibilidade, mantendo, as funções vitais até à degola. O atordoamento das aves acontece quando estas vão imergindo as cabeças num tanque de água, onde são submetidas à aplicação de um choque elétrico para que possam ser degoladas, esta operação consiste basicamente no corte dos grandes vasos de circulação do sangue dos pescoços das aves. Em seguida as aves são escaldadas, por imersão das aves num tanque com água quente que proporciona a abertura dos poros, facilitando a depena. Após o processo de escaldão, as aves entram na depenadora, onde são retiradas as penas e, por fim, sujeitas à remoção da cabeça e das patas.

A terceira etapa é a evisceração, onde é removida a cloaca, ou seja, é removido o intestino grosso de forma a evitar a contaminação fecal. Efetua-se a abertura do abdómen com um corte próximo à cloaca para permitir a remoção das vísceras através da cavidade abdominal. Estas são retiradas de forma a evitar danos no fígado e o rompimento da vesícula biliar. De seguida, o fígado, as moelas e o coração são removidos das vísceras e procede-se à sua limpeza.

A inspeção sanitária é efetuada, pelos serviços veterinários oficiais, às carcaças do frango. Esta operação consiste na deteção de possíveis contaminações (por exemplo, celulite, ascite, etc.) que possam existir na carcaça, se for encontrado algum problema, as aves contaminadas são retiradas do processo. No caso de tudo estar em perfeitas condições, são removidos os papos e os pescoços e procede-se à sua limpeza. Esta

limpeza visa a remoção de materiais estranhos, como sangue, membranas, fragmentos de vísceras, etc. Depois, as carcaças seguem para o processo de refrigeração.

A quarta etapa do processo verifica-se na linha de refrigeração e consiste na passagem das aves (frangos) por um túnel de refrigeração, onde permanecem o tempo necessário para baixar rapidamente a sua temperatura, evitando, assim, a proliferação de micro organismos. Depois de arrefecidos, os frangos passam pelo processo de identificação e rastreabilidade, sendo-lhe atribuído o respetivo lote. Após este processo, os frangos são transferidos para a linha de calibragem, onde são calibrados com intervalos de 100 gramas. Depois da calibragem, parte dos frangos são paletizados em lotes e armazenados. Os restantes são transferidos para a área de desmancha e preparação de peças.

A quinta etapa, logo a seguir a classificação dos frangos de acordo com a aparência externa e os defeitos apresentados, tais como: ossos partidos, hemorragias, roturas da pele, escoriações, pisadura, calos, etc., as carcaças de frango que não apresentem nenhum defeito, recebem a categoria A, as que apresentem um ou mais defeitos são classificados como categoria B.

A sexta etapa é a transformação (desmancha). O frango é colocado nos ganchos da linha, ficando a carcaça com o pescoço virado para baixo. De seguida, dá-se o corte das asas, por ação mecânica, que se separam do peito. Este, posteriormente é limpo de pele e de osso, obtendo-se assim o peito final. É também nesta fase que se dá o corte do fricassé (osso da costa). Do resultado da desmancha pode obter-se perna com costas, perna de frango, perninha, coxa, peito e asas. Todas as peças provenientes da desmancha automática serão preparadas para limpeza manual por parte dos colaboradores, para que possam seguir para as atividades, nomeadamente a embalagem.

A embalagem é a etapa seguinte, nesta existem várias especificações da embalagem, destacam-se:

- ✓ **Embalagem de produtos em vácuo** - neste tipo de embalagem, o processo consiste em remover o ar interior da embalagem que tem características especiais (permeabilidade do filme), permitindo aumentar o "tempo útil de prateleira" do produto, ou seja, a sua durabilidade.
- ✓ **Embalagem em atmosfera standard** - A embalagem de produtos frescos em atmosfera standard (cartão), é um tipo de embalagem, que tem vindo a ser substituída pelas embalagens de atmosfera protetora para alguns artigos. Este tipo de embalagem é também muito usado para produtos congelados.
- ✓ **Embalagem em atmosfera modificada (ATP)** - Consiste em substituir a atmosfera que rodeia o alimento por uma mistura de gás alimentar adequada, que permita controlar as reações enzimáticas e microbianas, reduzindo a velocidade de alteração e aumentando o seu tempo de vida/validade. Destacam-se algumas vantagens face à embalagem *standard*, designadamente, mantém a qualidade do produto (aspeto, cor textura, cheiro, sabor), aumenta do tempo de vida útil do produto, minimiza a utilização de conservantes, inibe a degradação enzimática e microbiana e permite embalagens mais atrativas e sugestivas.

A escolha do tipo de embalagem depende das especificações da encomenda do cliente, o que obriga a que seja elaborado um planeamento adequado, contemplando todas as suas especificações, tais como: referências da cuvete; cor; peso médio; unidades/ caixa; número de caixas/ palete., etc. Este planeamento é a base do trabalho da coordenadora da linha de embalagem.

Uma das tarefas muito importantes do processo de embalagem é a rotulagem. De acordo com a legislação, todos os produtos frescos embalados têm que estar devidamente rotulados. Na etiqueta destes produtos devem constar as seguintes informações:

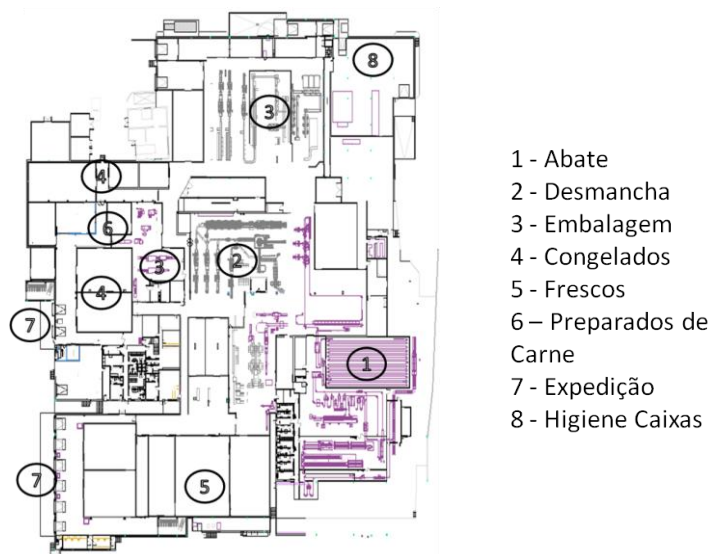
- ✓ Denominação social e morada da empresa;
- ✓ Nº de licença sanitária;
- ✓ Identificação do produto;

- ✓ Estado do produto;
- ✓ Categoria do produto;
- ✓ Condições de conservação
- ✓ Data limite de consumo;
- ✓ Nos produtos em atmosfera modificada, deve constar a menção "acondicionado em atmosfera protetora"

E por fim, surge a última etapa do processo, o armazenamento. Após a rotulagem, os produtos são palatizados e armazenados temporariamente em câmaras de conservação para posteriormente serem expedidos.

Todo este processo é referente à unidade fabril da Marinha das Ondas, onde a estagiária esteve durante todo o tempo de estágio. Na figura seguinte pode-se observar na planta fabril a localização física de cada etapa.

Figura 11 - Centro de Abate



Fonte: Adaptação do site Lusiaves

Depois de conhecer todo o processo da empresa, foi proposto à estagiária que elaborasse uma proposta do apuramento do custo dos produtos de três clientes específicos, que se denominam por Cliente A, Cliente B e Cliente C, uma vez que a empresa preferiu a sua não identificação no relatório de estágio.

Para apurar os custos dos produtos para cada cliente começou-se por fazer uma listagem dos produtos vendidos. Nos anexos II, III e IV pode-se observar uma listagem referente ao ano de 2015.

Através dessa listagem dos produtos por cliente, adicionou-se informação sobre as matérias-primas, materiais diretos e mão-de-obra direta inerente a cada produto, informação esta recolhida em sistema informático e conferida localmente. No anexo V pode-se observar uma listagem resumo do cliente A.

O primeiro passo foi calcular o custo das matérias-primas de cada produto (Anexo VI), para proceder a este cálculo existiu uma necessidade de analisar qual o regime de fabrico existente na empresa. Depois de rever todos os regimes de fabricos existentes, enumerados no ponto 2.3.3., e de descrever todo o processo, estava claro que se estava em presença de um regime de **produção conjunta**. Uma vez que Franco *et al.* (2015:71) definem a produção conjunta como:

"... um regime de fabricação múltipla em que, a partir de uma mesma ou de um conjunto de matérias-primas, se obtêm vários produtos interdependentes, não sendo possível fabricar um sem que, obrigatoriamente, se obtenha, por arrastamento, o outro ou outros." (Franco)

Uma das características referenciadas pelos mesmos autores:

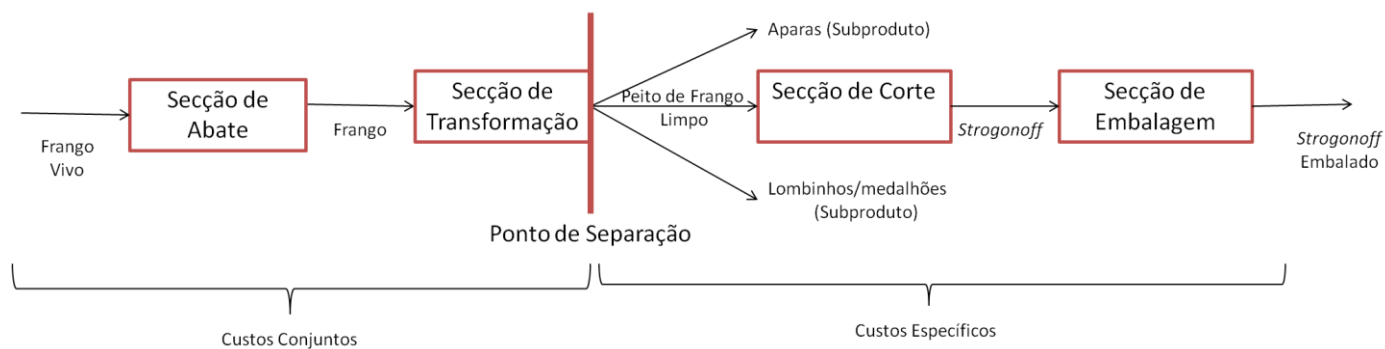
"... corresponde à fase do processo produtivo em que os produtos ainda não se autonomizaram, e uma fase disjunta da produção que corresponde à fase do processo produtivo em que os produtos já se autonomizaram e em que já podem ser objeto de transformação específicas e diferentes de produto para produto." (Franco)

Depois de identificado o regime de fabrico, passou-se à fase de cálculo do custo dos produtos. Para ilustrar a forma de proceder usa-se o produto *strogonoff* de frango, que é um produto transformado no centro de abate.

A sua transformação é composta por três fases. Primeiro, a matéria-prima, que é o peito frango, terá de ser limpa, dando-se aqui o ponto de separação. Neste ponto obtém-se o produto principal, o peito de frango limpo, e os seus subprodutos, aparas e lombinhos/medalhões. Na segunda fase, dá-se o corte do produto principal, por ação

de máquina que transforma em pequenas tiras. Por fim, ocorre a fase do embalagem do produto, o *strogonoff* de frango. Na figura seguinte pode-se observar o processo de produção do *strogonoff* de frango.

Figura 12 - Processo de Produção do *Strogonoff* de Frango



Fonte: Elaboração Própria

Tabela 1 - Produção do *Strogonoff* de Frango

Fase 1: Limpar Peito de Frango					
Descrição	Kg	%	Tempo	Nº Colaboradores	Obs
Peito de Frango	56,90 kg	100%	15 min	1	
Peito de Frango Limpo	44,61 kg	78%			
Aparas	2,60 kg	5%			
Lombinhos/Medalhões	9,10 kg	16%			
Quebra	0,59 kg	1%			
Fase 2: Corte da Carne					
Descrição	Kg	%	Tempo	Nº Colaboradores	Obs
Peito de Frango Limpo	44,60 kg	100%	8 min	1	
Strogonoff	44,40 kg	99,55%			
Quebra	0,20 kg	0,45%			
Fase 3: Embalagem					
Descrição	Kg	%	Tempo	Nº Colaboradores	Obs
Strogonoff (entrada da linha)	44,40 kg	100%	5 min	13	Linha 22.1
Strogonoff Embalado	41,29 kg	93%			
Aparas	2,66 kg	6%			
Quebras	0,45 kg	1%			
Nº de Cvts	45				

Cvts= Cuvetes

Fonte: Elaboração Própria

Depois de analisado o processo de transformação elaborou-se um mapa onde constam os custos de transformação (Tabela 2). Este foi o método de cálculo para chegar ao valor de custo das matérias-primas (Anexo VI). De notar que os valores apresentados em euros não são os reais e não foi possível também aceder aos valores dos gastos gerais de fabricos.

Tabela 2 - Custos de Transformação do *Strogonoff* de Frango

	Custos					
	Código	Descrição	Uni	Preço Unit	Quantidade	Custo
MD	123	Peito de Frango	Kg	16,10 €	56,90 Kg	916,09 €
	Total					916,09 €
MOD		MOD	HH	32,40 €/HH	15	486,00 €
		Tempo de Preparação	HH	486,00 €	0,46 H	222,99 €
	Total					222,99 €
GGF						
		CUSTO UNITÁRIO	Kg	27,59 €	41,29 Kg	1 139,08 €
Subprodutos						
Código	Descrição	Unid	Quantidade	Preço Venda	Custo Específicos	Custo
	Aparas	Kg	13,00 Kg	4,00 €	3,00 €	13,00 €
	Lombinhos/ Medalhões	Kg	45,50 Kg	4,00 €	3,00 €	45,50 €
						58,50 €

PREÇO CUSTO	
Quantidade	41,29 Kg
Custos	1 080,58 €
Preço de custo	26,17 €

Fonte: Elaboração Própria

O **critério valor realizável líquido** foi o método utilizado para definir o preço do produto, sendo que este critério consiste na estimativa do valor da venda de um produto no ponto de separação (Horngren *et al.*, 2000).

Já para valorizar os subprodutos o critério utilizado foi o **lucro nulo**, método onde o valor líquido de venda dos subprodutos é subtraído do valor dos gastos conjuntos para

apurar a parte dos custos conjuntos que lhe serão atribuídos, como não existem custos específicos, os mesmos serão iguais às vendas e o resultado será nulo.

Tabela 3 - Custo de Gás ATP

	2014	2015
Cvts Produzidas	21 126 921	23 632 247
Gás	522 210,00 €	561 900,00 €
Custo por Cvt	0,02472 €	0,02378 €
Custo Médio		0,02425 €

Fonte: Elaboração Própria

O segundo passo, foi o cálculo dos materiais de embalagem (Anexo VII). Seguindo o exemplo do *strogonoff* de frango, a embalagem primária é composta por: uma cuvette, um filme, ribbon, um rótulo e o gás ATP.

Para chegar ao custo destes materiais referidos foram necessários vários cálculos auxiliares. O custo da cuvette foi obtido através do preço de compra. Já para determinar o custo do filme, foram realizados mais cálculos (Anexo VIII), a saber, conhecido o custo do rolo de filme e a quantidade necessária por cuvette, chegou-se a um custo unitário utilizado por cuvette. Seguindo o mesmo raciocínio de cálculo, efetuaram-se as contas e chegou-se ao custo do ribbon (Anexo IX). O gás ATP foi calculado com base em valores anuais (figura 16), ou seja, a tomou-se a quantidade de gás utilizado, durante o ano 2015, e o número de cuvets produzidas, nesse mesmo ano, e dividindo a primeira pela segunda, chegou-se a um custo de gás aproximado por cuvette, uma vez que é desconhecida a quantidade de gás unitária (Tabela 3).

Depois de calculados os materiais da embalagem primária, passou-se para o cálculo da embalagem secundária, que é composta por uma caixa de cartão e uma etiqueta. Esta embalagem serve para transportar várias cuvets numa caixa (Anexo X). As caixas de cartão adquiridas e são moldadas no centro de abate, obrigando, por isso, à existência de custos de compra dos materiais, mas também de mão-de-obra direta e de gastos gerais de fabrico, que serão calculadas auxiliarmente. O primeiro passo foi perceber a quantidade de material gasto para a produção de caixas de cartão, para isso recorreu-se a dados do ano anterior. Donde se obteve a quantidade de caixas produzidas, a

quantidade de cola utilizada e os restantes recursos, tais como a mão-de-obra direta, chegando assim a um custo unitário de cada caixa de cartão, conforme se pode observar o mapa elaborado no anexo XI. As etiquetas são adquiridas ao exterior, pelo que não houve dúvidas quanto ao seu custo unitário. Uma vez calculado o custo da embalagem secundária teve de dividir-se esse custo pela quantidade de cuvetes transportadas por cada caixa.

Os clientes B e C não utilizam caixas de cartão, mas sim caixas de plástico, o que obriga a outro tipo de ações. Estas caixas tem de ser lavadas, quando chegam ao centro de abate, antes de entrar em contacto com o produto. Foi no levantamento destes dados, para analisar o custo de lavagem deste material, que se verificou que existiam custos de não qualidade a onerar o custo final. Como uma das condições para baixar os custos é produzir com qualidade, à primeira vez, e assim eliminar os custos dos defeitos que geram desperdícios, veja-se a afirmação de Júnior *et al.* (2012:23):

"Além do pleno conhecimento e controle de custos de produção, é necessário identificar as possibilidades de melhorias de processos que resultem em identificação e eliminação de desperdícios que oneram o custo da produção e reduzem a lucratividade ou a competitividade das empresas".

Identificado este problema (imperfeição de lavagem de caixas), foi necessário investigar o que lhe dava origem. A capacidade de utilização das máquinas e a capacidade instalada tinham uma diferença significativa o que levava a um impacto substancial no custo de lavagens de caixas. Esta diferença verificava-se devido a vários fatores, nomeadamente ao desperdício de água e à avaria de máquinas, que conduziam a imperfeição da lavagem das caixas, que por sua vez, acarretava maiores custos de produção, como se pode observar no anexo XII. Tendo em conta o anteriormente exposto, chegou-se a um custo unitário por caixa.

Por último, tem-se a embalagem terciária (Anexo XIII), que permite transportar as várias caixas de cartão numa paleta para o consumidor, finalizando assim todo o processo. Esta embalagem é composta por duas etiquetas, um filme, quatro

cantoneiras, uma palete de madeira e uma folha branca. Sendo que, as etiquetas, a folha branca, a palete e as cantoneiras são compradas e consumidas na mesma forma, obtendo-se o custo unitário destas matérias pelas faturas de aquisição e imputado à unidade. O custo unitário do filme manual foi obtido através da quantidade utilizada para cada palete e do preço de compra do rolo de filme, obtendo, assim, o custo unitário de filme utilizado. Calculado o custo de embalagem terciária, divide-se este custo pela quantidade de caixas palatizadas, e por sua vez, divide-se este pela quantidade de cuvetes em cada caixa, para que cada cuvette tenha o custo de todos os materiais utilizados durante o seu processo de fabricação.

O terceiro e último passo deste trabalho foi o cálculo dos desvios, isto é, como a venda dos produtos é feita por unidade (cuvete), com um determinado peso fixo acordado em contrato, e como nem sempre esse pesos se respeitam, existem por isso desvios, que têm de ser analisados. No entanto, tal não se deveria verificar, pelo que todo o peso que seja por excesso ou por defeito, relativamente ao que era estipulado pelo cliente, tem custos para a Lusiaves. Através do sistema informático foi possível saber qual a percentagem de peso ultrapassada face ao estipulado, acrescentando-se essa percentagem ao cálculo do custo do produto. As restantes etapas não foram postas em prática devido a duas limitações: falta de informação e ao limite temporal do estágio. A segunda já era esperada, no entanto, a primeira foi uma barreira encontrada completamente imprevisível, porque seria normal a empresa facultar todos os dados necessários.

5. Conclusões

Com a realização deste estágio foi possível aplicar alguns conhecimentos adquiridos ao longo da parte letiva do Mestrado e possibilitou desenvolver competências técnicas e pessoais, tais como, a autonomia na execução do trabalho, adaptação a novos ambientes e o relacionamento interpessoal. Como também foi possível alargar os conhecimentos sobre este tema e obter uma melhor perceção sobre a prática da Contabilidade de Gestão.

A elaboração de uma proposta de implementação da Contabilidade de Gestão não é tarefa fácil de se realizar. É preciso ter um vasto conhecimento sobre a empresa e informação detalhada sobre a atividade para conseguir sugerir o sistema de informação contabilístico mais adequado.

A Lusiaves tem já uma grande dimensão, mas não pratica qualquer procedimento na área da Contabilidade de Gestão e, por isso, não se encontra familiarizada com estas matérias. Outra das limitações encontradas foi a de também não possuir informação organizada que permitisse melhorar a proposta apresentada.

A estagiária não tinha experiência profissional anterior, não conhecia a empresa, nem o setor, demorando, por isso, algum tempo, considerado normal, para se integrar e inteirar de todo o processo. O tempo sobranete não foi suficiente para permitir fazer uma análise mais profunda a todos os artigos, devido à elevada diversidade de produtos que a Lusiaves comercializa e fabrica. Assim, a falta de tempo, foi outra limitação encontrada.

Hoje em dia não é possível estar num mercado tão competitivo como é o da empresa Lusiaves sem uma Contabilidade de Gestão, que ajude no planeamento, na tomada de decisão, no controlo das operações e no apuramento de custos, espera-se que a proposta apresentada seja adotada pela empresa, até porque como foi demonstrado, poderia colmatar algumas lacunas de informação e servir como instrumento de apoio à decisão.

6. Referências Bibliográficas

Abbas, Katia; Neumann, Marguit; Leoncine, Gonçalves Maury (2010) **Os métodos de Custio: Vantagens, Desvantagens e sua Aplicabilidade nos diversos tipos de Organizações**, ConTexto.

Absel-Kader, M. and Luther, R. (2006), ***IFAC'S Conception of the Evolution of Managgement Accounting***, *Advances in Management Accounting*, Vol. 15; www.ifac.org

Blocher, Edward J.; Chen, Kung H.; Cokins, Gray; Lin, Thomas W. (2007) **Gestão Estratégicas de Custos**, McGraw-Hill

Caiado, António Campos Pires (2015), **Contabilidade de Gestão**, Áreas Editora, 8ª Edição.

Ferreira, Domingos; Caldeira, Carlos; Asseiceiro, João; Vieira, João; Vicente, Célia (2014) **Contabilidade de Gestão - Estratégia de Custos e de Resultados**, Rei dos Livros

Drury, C. (2001) ***Management accounting for business decisions***, London, Thomson, 2.ª Edição.

Dye, Janet L., Woodbury, Denise (2003) ***Academy Of Accounting And Financial Studies Journal***, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Volume 7, Number 3

Franco, Victor Seabra; Oliveira, Álvaro Vistas de; Moraes, Ana Isabel; Lourenço, Isabel Costa; Major, Maria João; Jesus, Maria Antónia de; Serrasqueiro, Rogério; Oliveira, Benvinda de Jesus (2015) **Temas de Contabilidade de Gestão: os custos, os resultados e a informação para a gestão**, Livros Horizonte, Lisboa, 4ª Edição.

Franco, Victor Seabra; Oliveira, Álvaro Vistas de; Morais, Ana Isabel; Oliveira, Benvinda de Jesus; Major, Maria João; Jesus, Maria Antónia de; Serrasqueiro, Rogério (2005) **Contabilidade de Gestão - O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão**, Publisher Team, Lisboa, 1ª Edição, volume 1.

Garrison, Ray H.; Noreen, Eric W. (2001) **Contabilidade Gerencial**, LTC - Livro Técnicos e Científicos Editora S.A., 9ª Edição.

Gomes, Conceição; Ilda da Silva (2007) **A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas atividades nas grandes empresas portuguesas**, Tese de Doutoramento.

Hornigren, Charles T.; Foster, George; Datar, Srikant M (2000) **Contabilidade de Custos**, Editora, 9ª Edição.

IMA, *Institute of Management Accountants* - <http://www.imanet.org>

Jordan, Hugues; Neves, João Carvalho das; Rodrigues, José Azevedo (2011) **O Controlo de Gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores**, Áreas Editora, 9ª Edição.

Júnior, José Hernandez Perez; Oliveira, Luís Mertins; Costa, Rogério Guedes (2012) **Gestão Estratégica de Custos** Editora Atlas, 8ª Edição.

Kaplan, Robert S.; Norton, David P. (2000) **Organização Orientada para a Estratégia**, Editora Campus.

Martins, E. (2003), **Contabilidade de Custos**, Atlas, São Paulo, 9ª Edição.

Pereira, Carlos Caiano; Franco, Victor Seabra (2001) **Contabilidade Analítica**, Rei dos Livros.

Rocha, Armandino; Rubio, Jesús B., (2001) **Princípios de Contabilidade de Gestão**, Vislis Editores.

Silva, Fernando V. Gonçalves da (1991), **Contabilidade Industrial**, Livraria Sá da Costa Editora, Lisboa, 9ª edição.

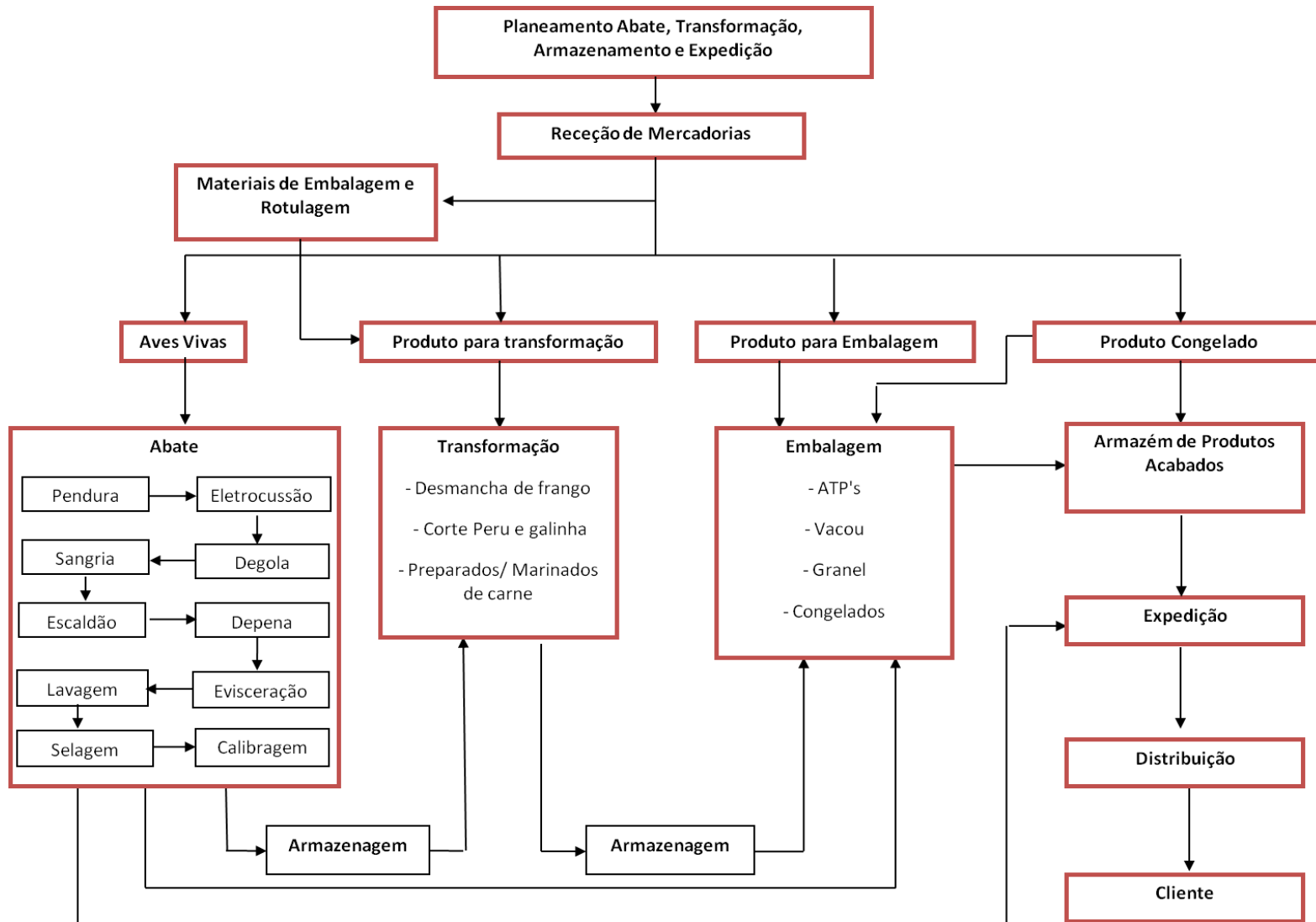
Souza, José Carlos de; Souza, Célia de; Faria, Ana Cristina de (2007) **Métodos de atribuição de custos conjuntos aplicados à atividade**, Organizações Rurais & Agroindustriais.

Taylor, L. J. (2002), ***Activity Based Costing - Why your company can't succeed without it***", AFP Exchange.

Tsai, Wen-Hsien; Laia, Chien-Wen (2007) ***Outsourcing or capacity expansions: Application of activity-based costing model on joint products decisions***, Elsevier Ltd.

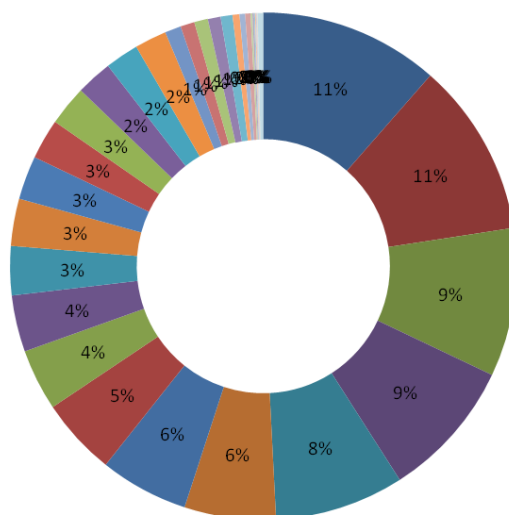
Anexos

Anexo I - Processo da Unidade Fabril



Anexo II - Listagem dos Produtos Vendidos do Cliente A

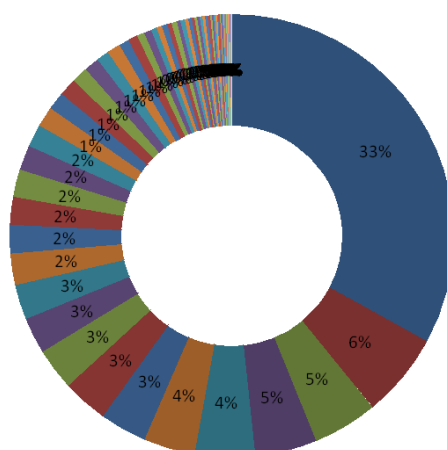
Produtos do Cliente A



- Cliente A PERNINHA FRG FR
- Cliente A PERNA FRG ATP FR
- Cliente A COXA FRG 1KG ATPFR
- Cliente A PEITO FRG ATP FR
- Cliente A BIFE FRG ATP FR
- Cliente A BIFE FRG 1KG ATPFR
- Cliente A ASA FRG 1KG ATP FR
- FRANGO C/M CL B SAC Cliente A FR
- FRANGO CH MARINADO Cliente A SAC FR
- Cliente A FRG CHURR ATP FR
- Cliente A PERNA FRG1KG ATPFR
- Cliente A BIFE PERU FR
- Cliente A PERNA PERU VAC LUSI FR
- FRANGO CAMPO CVT Cliente A FR
- Cliente A CANJA GALIN ATP
- Cliente A HAMBURG PERU ATPFR
- Cliente AC SALSICHA AVES ATPFR
- PERU 5,5KG SAC 1UN Cliente A FR
- Cliente A COXA FRG ATP FR
- Cliente A PERNA FRG CC XXL F
- Cliente A PERNINH FRG1KG ATPFR
- Cliente A STROGONOF FRG FR
- Cliente A PEITO FRG1KG ATPFR
- Cliente A ASA FRG ATP FR
- Cliente A PERNA FRG CC 1.5 VAC FR
- FRANGO C/M SAC2UN CL B Cliente A FR
- Cliente A FRG TEMP CH ATP FR
- Cliente A FRG CHURR 2UN ATPF
- BIFE PERU SAC FR
- Cliente AC BIFE PERU 1KG ATPFR
- Cliente A ESPET PERU ATPFR
- Cliente A MOELAS FRG ATP FR
- CARNE PREP. PERU Cliente A 460G FR
- Cliente A ALMONDG PERU ATPFR
- CAPAO CAMPOAVES CVT Cliente A FR

Anexo III - Listagem dos Produtos Vendidos do Cliente B

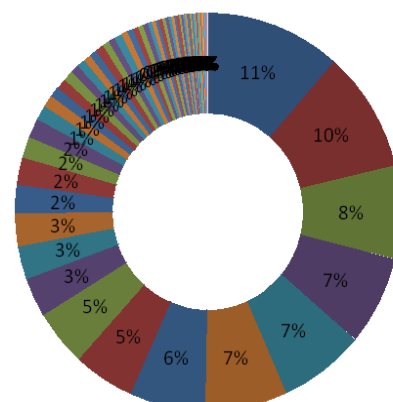
Produtos do Cliente B



■ SALS CHURRASCO VITAL 16*4UN FR	■ ESPETADA PERU 1P ATP Cliente B FR	■ ESPETADA PERU EMB FAM Cliente B FR
■ ESPETADA PERU 1P GRN Cliente B FR	■ ESPETADA PERU 1P Cliente B ATP FR	■ FRANGO CHURR TEMP Cliente B FR
■ FRANGO C/M CNT-LS SAC1UN FR	■ FRANGO C/M/P DESCALB Cliente B GRN FR	■ FRANGO C/M CNT 1UN SACO FR
■ FRANGO C/M CNT-LS SAC2UN FR	■ FRANGO C/M CNT SAC 2UN FR	■ FRANGO CHURR ATP Cliente B FR
■ FRANGO CHURR TEMP ATP Cliente B FR	■ FRANGOS/M GRN MAD Cliente B FR	■ FRANGO EMPERN TEMPER GRN Cliente B FR
■ FRANGO C/M+P SAC 1UN LUSI FR	■ FRANGO CHURR Cliente B Cliente B ATP FR	■ FRANGO C/M 13 GRN FR
■ FRANGO CHURR TEMPER Cliente B GRN FR	■ FRANGO CHURR TEMP Cliente B ATP FR	■ FRANGOS/M 13 GRN FR
■ FRANGOS/M CVT Cliente B FR	■ FRANGO C/M 10-12 SAC1UN Cliente B FR	■ GALINHA PEQ C/M CVT Cliente B FR
■ GALINHA PEQ C/OVOS C/M FR	■ PATAS FRANGO SAC LUSI-Cliente B FR	■ MOELAS FRG EMB FAM Cliente B FR
■ MIUDOS FRANGO ATP Cliente B FR	■ CORACÕES FRANGO ATP Cliente B FR	■ FIGADOS FRANGO ATP Cliente B FR
■ MOELAS FRANGO ATP Cliente B FR	■ PESCOÇOS FRANGO ATP Cliente B FR	■ MOELAS FRANGO ATP Cliente B Cliente B FR
■ MIUDOS FRANGO Cliente B ATP FR	■ PESCOÇOS PERU ATP Cliente B FR	■ PEITO FRANGO VAC LUSI-CHEP FR
■ BIFE FRG EXTRA FINO ATP Cliente B FR	■ PERNA FRG C/C VAC LUSI-CHEP FR	■ PEITO FRANGO ATP Cliente B FR
■ PEITO FRANGO 1.2K VAC Cliente B FR	■ PERNINHA FRG EMB FAM Cliente B FR	■ PERNA FRG CC 1.2KG VAC Cliente B FR
■ PERNA FRANGO EMB FAM Cliente B FR	■ COXA FRANGO EMB FAM Cliente B FR	■ PEITO FRANGO EMB FAM Cliente B FR
■ PERNINHA FRANGO ATP Cliente B FR	■ ASA FRG EMB FAM ATP Cliente B FR	■ FRICASSE FRANGO ATP Cliente B FR
■ COXA FRANGO ATP Cliente B FR	■ CANJINHA FRANGO ATP Cliente B FR	■ PEITO FRANGO VAC CNT MAD FR
■ STROGONOFF FRG ATP Cliente B FR	■ PERNA FRG C/C VAC CNT MAD FR	■ ASA FRANGO ATP Cliente B FR
■ ASA FRANGO FAM XL ATP Cliente B FR	■ FRANGO PED COMPL ATP Cliente B FR	■ PERNA FRANGO ATP Cliente B FR
■ PERNINHA FRG ATP Cliente B Cliente B FR	■ COXA FRANGO ATP Cliente B Cliente B FR	■ METADE FRANGO ATP Cliente B FR
■ STROGONOFF FRANGO Cliente B ATP FR	■ PERNA FRANGO Cliente B ATP FR	■ FRICASSE FRANGO Cliente B ATP FR
■ PERNA FRANGO ATP FR	■ PEITO FRANGO ATP FR	■ METADE GALINHA ATP Cliente B FR
■ CANJINHA GALINHA Cliente B ATP FR	■ BIFE PERU CONTINENTE ATP FR	■ PEITO PERU VAC LUSI-Cliente B FR
■ ESCALOPE PERU EXTRAFIN ATP Cliente BF	■ ESCALOPE PERU FAM EXTRAFINO FR	■ PERNA PERU VAC LUSI-Cliente B FR
■ PERNA PERU EMB FAM Cliente B FR	■ PEITO PERU VAC MAD LUSI-Cliente B FR	■ PERNINHA PERU ATP Cliente B FR
■ STROGONOFF PERU ATP Cliente B FR	■ PEITO PERU ATP Cliente B FR	■ ASA PERU ATP Cliente B FR
■ COXA PERU ATP Cliente B FR	■ JARDINEIRA PERU ATP Cliente B FR	■ PERNA PERU VAC Cliente B MAD-LUSI FR
■ BIFE PERU ATP Cliente B Cliente B FR	■ PERNA PERU ATP Cliente B FR	■ ASA PERU EMB FAM ATP Cliente B FR
■ STROGONOFF PERU Cliente B ATP FR	■ PEITO PERU Cliente B ATP FR	■ PERU FEMEA C/M SAC Cliente B FR
■ PERU FEMEA C/M GRN Cliente B FR	■ PERU C/M 6-8KG Cliente B SAC FR	■ PERU 5,5KG C/M SAC LUSI FR
■ PERNA FRG CC TEMP Cliente B PV FR	■ HAMBURGUER FRANGO ATP Cliente B FR	■ CARNE PREP AVES ATP Cliente B FR
■ ROLO CARNE AVES ATP LUSI-Cliente B FR	■ HAMBURGUER FRANGO 4UN Cliente B ATPFR	■ CARNE PREP. AVES Cliente B ATP FR
■ HAMBURGUER PERU 4UN Cliente B ATP FR	■ BIFE FRANG PANADO Cliente B ATP PF FR	■ PERNA FRG CC TEMP Cliente B 20 PF FR
■ GALINHA GRD SACO CX TF CG	■ GALINHA PEQ C/PESC S/M SACO CG	

Anexo IV - Listagem dos Produtos Vendidos do Cliente C

Produtos do Cliente C



PEITO PERU VAC LUSI FR	PERNA PERU VAC LUSI FR	BIFE PERU 2UN ATP Cliente C FR
PEITO PERU 12/14 DESB RCH FR	PIPIS FRANGO ATP FAM FR (Cliente C)	ESPETADA PERU ATP Cliente C FR
CANJINHA AVES ATP Cliente C FR	GALINHA PQ C/M C/PATA DESMB FR	BIFE PERU 4UN ATP FN FR
PERNA PERU 12/14KG DESMB RCH	PERU 5,5KG Cliente C FR	ESPETADA PERU 2P 3.5K LUS-Cliente C FR
ASA PERU ATP PGDOCE FR	MOELAS FRANGO ATP Cliente C FR	ESPETADA PERU 1P 2KG ATP FR
BIFE PERU (COZ Cliente C) GRN FR	BIFE PERU ATP Cliente C FR	FIGADOS FRANGO ATP Cliente C FR
MIUDOS FRANGO ATP Cliente C FR	ESPETADAS PERU 1P 30UN Cliente C GRFR	SALSICHA AVES 350G PF ATP Cliente C
ESPETADA PERU 1P ATP FN FR	ESPETADA PERU ATP Cliente C FR	PERNINHA PERU ATP Cliente C FR
PATAS FRANGO SAC Cliente C FR	GALINHA C/M CVT Cliente C FR	ASA PERU ATP Cliente C FR
MOELAS PERU ATP Cliente C FR	CANJINHA GAL ATP Cliente C FR	GALINHA GRD C/M DESEMB FR
ESPETADA FRANGO 1P 2KG ATP FR	PATAS FRANGO SAC RCH FR	COSTEleta PERU ATP Cliente C FR
COXA PERU ATP Cliente C FR	CORACOES FRANGO ATP LUSI-Cliente C FR	PERNA PERU ATP Cliente C FR
METADE GAL ATP Cliente C FR	PESCOCOS PERU ATP Cliente C FR	MIUDOS FRANGO ATP Cliente C FR
FIGADOS FRANGO ATP Cliente C FR	PEITO PERU ATP Cliente C FR	COXA PERU ATP Cliente C FR
CORACOES PERU ATP Cliente C FR	CORACOES FRANGO ATP Cliente C FR	MOELAS FRANGO ATP Cliente C FR
PERNA PERU 2UN ATP FN FR	PERNINHA PERU ATP Cliente C FR	ALMONDEGAS FRANGO Cliente C ATP FR
FRANGO CHURRASCO ATP Cliente C FR	FRANGO CHURR 07/08 Cliente C FR	FRANGO CHURR 9 LUSI-Cliente C GRN FR
FRANGO CHURR 10 LUSI-Cliente C GRN FR	FRANGO CHURR GUIA ATP(Cliente C) FR	FRANGO C/M C/PATAS DESEMB FR
FRANGO C/M VAC 1UN Cliente C FR	FRANGO C/M C/PAT SAC 2UN Cliente C FR	FRANGO C/M +15 DESEMBALADO FR
FRANGO C/M 1UN VAC Cliente C FR	FRANGO S/M VAC 1UN Cliente C FR	FRANGO S/M 1.4 2*4UN Cliente C FR
FRANGO S/M 8 DESEMBALADO FR	FRANGO S/M HALAL S/MARC CVT FR	FRANGO S/M HALAL CVT C/MARC FR
FRANGO S/M 9 DESEMBALADO FR	FRANGO S/M LIGHT LUSI/Cliente C VACFR	FRANGO S/M 12 DESEMB GRN FR
FRANGO TEMP AB P/ASSAR Cliente C FR	PERNA FRG CC TEMP Cliente C GRN FR	FRANGO CHURR TEMP Cliente C FR
FRANGO EMPERN TEMP P/ASAR Cliente C	HAMBURGUER FRAN4UN Cliente C ATP FR	HAMBURGUER PERU4UN Cliente C ATP FR
ASINHAS FRG MARINADAS Cliente C ATPFR	PERNINHAS FRG MARINADAS Cliente C ATP	PERNA FRG MOLHO ALHO Cliente C ATP FR
ASA FRG 6UN ATP Cliente C FR	ASA FRG 10/12KG DESEMB RCH	ASA FRANGO VACUO LUSI (Cliente C)FR
ASA FRANGO ATP Cliente C FR	FRICASSE FRANGO ATP Cliente C FR	FRANGO PEDAC COMPL ATP Cliente C FR
FRICASSE FRANGO ATP Cliente C FR	PEITO FRANGO VAC Cliente C 2 FR	PEITO FRANGO VAC FR
PEITO FRANGO 3U ATP Cliente C FR	BIFE FRANGO 3UN ATP Cliente C FR	PEITO FRG 10/12KG DESMB RCH
PEITO FRANGO Cliente C FAM FR	PEITO FR VAC COZ Cliente C (LUSI)FR	PEITO FRANGO 5KG SAC RCH FR
BIFE FRANGO ATP Cliente C FR	PERNA FRG CC VAC Cliente C 2 FR	PERNA FRG C/COSTAS VAC Cliente C FR
PERNINHA FR 5UN ATP Cliente C FR	COXA FRANGO 4UN ATP Cliente C FR	PERNA FRG C/CST 10/12 DSBRCH
PERNA FRANGO 2U ATP Cliente C FR	PERNA FRG VACUO LUSI (Cliente C)FR	PERNA FRG C/CST COZ VAC FR
COXA FRG VACUO LUSI (Cliente C)FR	PERNINHA FRG 10/12 DESMBRCH FR	PERNA FRANGO 10/12 DESMB RCH
PERNINHA FRANGO ATP Cliente C FR	COXA FRANGO ATP Cliente C FR	COXA FRANGO 10/12KG DEBRCH FR
PERNA FRG C/CST 300G VAC Cliente C FR	BIFE FRANG PANAD PF400G Cliente C FR	BIFE PERU PANAD PF400G Cliente C FR
CORDON BLEU PERU Cliente C ATP FR	CARNE PREP. AVES Cliente C ATP FR	ROLO CARNE AVES PF Cliente C ATP FR
ROLINHOS FRAN BACON Cliente C ATP FR	SALSICHA AVES PF500G Cliente C ATP FR	SALSICHA PERU 2KG ATP/LUSI/Cliente C F
SALSICHA FRG 2KG ATP/LUSI/Cliente C FR	SALSICHA AVES PV ATP Cliente C FR	PEITO FRANGO Cliente C CG
PERNINHA FRANGO Cliente C CG	COXA FRANGO Cliente C CG	PERNA FRANGO Cliente C CG

Anexo V - Quadro Resumo

(Valores não reais)

Código Produto Final	Descrição	Tipo Peso	PESOVQTD/UNID ARTIGO	Unid Med	Preço Unitário MP	Custo Unitário (Materiais Directos)	CUSTO S/ DESVIOS (MP+MD)	% desvio	Custo desvio	CUSTO C/ DESVIOS
2019	FRANGO C/M CL B SAC Cliente A FR	Variável	1,2	KG	6,00 €	0,38006 €	6,38006 €	0,90%	0,01 €	6,39086 €
2053	FRANGO C/M SAC2UN CL B Cliente A FR	Variável	1,2	KG	6,00 €	0,47477 €	6,47477 €	0,10%	0,00 €	6,47597 €
2063	FRANGO CH MARINADO Cliente A SAC FR	Fixo	1,2	KG	7,68 €	0,54438 €	8,22438 €	2,80%	0,04 €	8,26733 €
3001	Cliente A FRG TEMP CH ATP FR	Fixo	0,9	KG	5,75 €	1,52727 €	7,27990 €	0,00%	- €	7,27990 €
3011	Cliente A FRG CHURR ATP FR	Fixo	0,85	KG	5,18 €	1,53197 €	6,70770 €	5,90%	0,06 €	6,76877 €
3028	Cliente A FRG CHURR 2UN ATPF	Variável	2	KG	12,18 €	2,01890 €	14,19710 €	-	€	14,19710 €
3004	Cliente A PERNINHA FRG FR	Fixo	0,55	KG	4,40 €	0,78964 €	5,18964 €	2,70%	0,02 €	5,21340 €
3007	Cliente A COXA FRG ATP FR	Fixo	0,55	KG	3,03 €	0,78214 €	3,80714 €	2,90%	0,02 €	3,82468 €
3028	Cliente A PERNA FRG ATP FR	Fixo	0,55	KG	3,71 €	0,78954 €	4,50204 €	2,90%	0,02 €	4,52357 €
3046	Cliente A PERNA FRG CC XXL F	Fixo	1,5	KG	8,25 €	2,04493 €	10,29493 €	3,50%	0,06 €	10,35268 €
3052	Cliente A PERNA FRG1KG ATPFR	Fixo	1	KG	6,75 €	1,36272 €	8,11272 €			8,11272 €
3053	Cliente A COXA FRG 1KG ATPFR	Fixo	1	KG	5,50 €	1,37374 €	6,87374 €	1,40%	0,02 €	6,88914 €
3054	Cliente A PERNINH FRG1KG ATPFR	Fixo	1	KG	8,00 €	1,37374 €	9,37374 €	1,60%	0,03 €	9,39934 €
3309	Cliente A PEITO FRG ATP FR	Fixo	0,5	KG	8,00 €	0,67798 €	8,67798 €	2,70%	0,04 €	8,72118 €
3312	Cliente A STROGONOF FRG FR	Fixo	0,4	KG	10,47 €	0,78204 €	11,25004 €	0,90%	0,01 €	11,26475 €
3316	Cliente A BIFE FRG ATP FR	Fixo	0,4	KG	8,09 €	0,67798 €	8,76643 €	1,10%	0,02 €	8,78422 €
3339	Cliente A PEITO FRG1KG ATPFR	Fixo	1	KG	16,00 €	1,37374 €	17,37374 €	1,60%	0,05 €	17,42494 €
3340	Cliente A BIFE FRG 1KG ATPFR	Fixo	1	KG	20,22 €	0,98943 €	21,21054 €	0,80%	0,03 €	21,24290 €
3605	Cliente A ASA FRG ATP FR	Fixo	0,55	KG	2,20 €	0,78954 €	2,98954 €	1,60%	0,01 €	2,99658 €
3615	Cliente A ASA FRG 1KG ATP FR	Fixo	1	KG	4,00 €	1,37374 €	5,37374 €	1,30%	0,01 €	5,38414 €
4010	Cliente A PERNA FRG CC 1.5 VAC FR	Variável	1,5	KG	8,25 €	0,96472 €	9,21472 €			9,21472 €
3000	Cliente A MOELAS FRG ATP FR	Fixo	0,5	KG	3,25 €	0,81055 €	4,06055 €	1,57%	0,01 €	4,07076 €
5000	FRANGO CAMPO CVT Cliente A FR	Fixo	1,9	KG	18,05 €	0,76549 €	18,81549 €			18,81549 €
5002	CAPAO CAMPOAVES CVT Cliente A FR	Variável	3,75	KG	105,00 €	2,43086 €	107,43086 €			
2009	PERU 5,5KG SAC 1UN Cliente A FR	Variável	5,5	KG	64,63 €	4,28006 €	68,90506 €			68,90506 €
3302	Cliente A BIFE PERU FR	Fixo	0,5	KG	11,51 €	0,66548 €	12,17395 €	1,30%	0,03 €	12,20387 €
3323	Cliente A BIFE PERU XXL ATP	Fixo	0,6	KG	13,81 €	0,83805 €	14,64820 €	1,60%	0,04 €	14,69240 €
3336	Cliente A BIFE PERU 1KG ATPFR	Fixo	1	KG	23,02 €	0,91357 €	23,93050 €	1,50%	0,07 €	23,99955 €
4009	Cliente A PERNA PERU VAC LUSI FR	Variável	2,1	KG	24,15 €	1,25996 €	25,40996 €			25,40996 €
3811	Cliente A CANJA GALIN ATP	Fixo	0,65	KG	3,44 €	0,83805 €	4,27845 €			4,27845 €
3007	Cliente A ESPET PERU ATPFR	Fixo	0,56	KG	9,80 €	0,74958 €	10,54958 €	4,20%	0,08 €	10,63190 €
3110	Cliente A PREP CARN FRG ATP FR	Fixo	0,4	KG	4,48 €	0,73750 €	5,21473 €	2,03%	0,02 €	5,23287 €
3109	Cliente A HAMBURG FRANGO ATPFR	Fixo	0,46	KG	8,53 €	0,76660 €	9,29808 €	0,92%	0,02 €	9,31379 €
3046	Cliente A ALMONDG FRANGO ATPFR	Fixo	0,4	KG	5,68 €	0,87887 €	6,55920 €	0,00%		6,55920 €
3106	Cliente A SALSICHA AVES ATPFR	Fixo	0,5	KG	6,75 €	0,74266 €	7,49266 €			7,49266 €

Anexo VI - Produtos do Cliente A - Matéria -Primas

Código Produto Final	Descrição	Tipo Peso	PESOVQTD/UNID ARTIGO	Unid Med	Código MP	Designação MP	Preço MP KG	Preço Unitário MP
2019	FRANGO C/M CL B SAC Cliente A FR	Variável	1,2	KG	1990	FRANGO CLASSE B PEQUENO GRN FR	5,00 €	6,00 €
2053	FRANGO C/M SAC2UN CL B Cliente A FR	Variável	1,2	KG	1990	FRANGO CLASSE B PEQUENO GRN FR	5,00 €	6,00 €
2063	FRANGO CH MARINADO Cliente A SAC FR	Fixo	1,2	KG	1909	FRANGO CHURR TEMPER 09 GR FR	6,40 €	7,68 €
3001	Cliente A FRG TEMP CH ATP FR	Fixo	0,9	KG	1909	FRANGO CHURR TEMPER 09 GR FR	6,39 €	5,75 €
3011	Cliente A FRG CHURR ATP FR	Fixo	0,85	KG	1025	FRANGO CHURR 860-910 LIDL PVF	6,09 €	5,18 €
3028	Cliente A FRG CHURR 2UN ATPF	Variável	2	KG	1510	FRANGO CHURR 10 GRN FR	6,09 €	12,18 €
3004	Cliente A PERNINHA FRG FR	Fixo	0,55	KG	1115	PERNINHA FRANGO PVF FR	8,00 €	4,40 €
3007	Cliente A COXA FRG ATP FR	Fixo	0,55	KG	1029	COXA FRANGO A LIMPA PVF FR	5,50 €	3,03 €
3028	Cliente A PERNA FRG ATP FR	Fixo	0,55	KG	1012	PERNA FRANGO PVF GRN FR	6,75 €	3,71 €
3046	Cliente A PERNA FRG CC XXL F	Fixo	1,5	KG	1011	PERNA FRG C/COST PVF FR	5,50 €	8,25 €
3052	Cliente A PERNA FRG1KG ATPFR	Fixo	1	KG	1012	PERNA FRANGO PVF GRN FR	6,75 €	6,75 €
3053	Cliente A COXA FRG 1KG ATPFR	Fixo	1	KG	1029	COXA FRANGO A LIMPA PVF FR	5,50 €	5,50 €
3054	Cliente A PERNINH FRG1KG ATPFR	Fixo	1	KG	1015	PERNINHA FRANGO PVF FR	8,00 €	8,00 €
3309	Cliente A PEITO FRG ATP FR	Fixo	0,5	KG	1334	PEITO FRG PEQ LIMPO PVF FR	16,00 €	8,00 €
3312	Cliente A STROGONOF FRG FR	Fixo	0,4	KG	1306	STROGONOFF FRG PVF FR	26,17 €	10,47 €
3316	Cliente A BIFE FRG ATP FR	Fixo	0,4	KG	1313	BIFE FRG P/PANAR-LIMPO PVF FR	20,22 €	8,09 €
3339	Cliente A PEITO FRG1KG ATPFR	Fixo	1	KG	1334	PEITO FRG PEQ LIMPO PVF FR	16,00 €	16,00 €
3340	Cliente A BIFE FRG 1KG ATPFR	Fixo	1	KG	1311	BIFE FRANGO PVF FR	20,22 €	20,22 €
3605	Cliente A ASA FRG ATP FR	Fixo	0,55	KG	1604	ASA FRANGO PVF FR	4,00 €	2,20 €
3615	Cliente A ASA FRG 1KG ATP FR	Fixo	1	KG	1604	ASA FRANGO PVF FR	4,00 €	4,00 €
4010	Cliente A PERNA FRG CC 1.5 VAC FR	Variável	1,5	KG	1011	PERNA FRG C/COST PVF FR	5,50 €	8,25 €
3000	Cliente A MOELAS FRG ATP FR	Fixo	0,5	KG	1009	MOELAS FRANGO PVF GRN FR	6,50 €	3,25 €
5000	FRANGO CAMPO CVT Cliente A FR	Fixo	1,9	KG	1010	FRANGO CAMPO	9,50 €	18,05 €
5002	CAPAO CAMPOAVES CVT Cliente A FR	Variável	3,75	KG	5002	CAPAO	28,00 €	105,00 €
2009	PERU 5,5KG SAC 1UN Cliente A FR	Variável	5,5	KG	1106	PERU FEMEA S/M 6/7KG FR	11,75 €	64,63 €
3302	Cliente A BIFE PERU FR	Fixo	0,5	KG	1307	BIFE PERU PVF GRN FR	23,02 €	11,51 €
3323	Cliente A BIFE PERU XXL ATP	Fixo	0,6	KG	1307	BIFE PERU PVF GRN FR	23,02 €	13,81 €
3336	Cliente A BIFE PERU 1KG ATPFR	Fixo	1	KG	1307	BIFE PERU PVF GRN FR	23,02 €	23,02 €
4009	Cliente A PERNA PERU VAC LUSI FR	Variável	2,1	KG	4001	PERNA PERU EMB VAC PVF FR	11,50 €	24,15 €
3811	Cliente A CANJA GALIN ATP	Fixo	0,65	KG	1805	CANJINHA GALINHA PVF FR	5,29 €	3,44 €
3007	Cliente A ESPET PERU ATPFR	Fixo	0,56	KG	1010	ESPETADA PERU 1P PVF MOLD FR	17,50 €	9,80 €
3110	Cliente A PREP CARN FRG ATP FR	Fixo	0,4	KG	1017	CARNE PREP. AVES PVF GRN FR	11,19 €	4,48 €
3109	Cliente A HAMBURG FRANGO ATPFR	Fixo	0,46	KG	1014	CARNE HAMBURG FRANGO PVF GRN FR	18,55 €	8,53 €
3046	Cliente A ALMONDG FRANGO ATPFR	Fixo	0,4	KG	1029	CARNE ALMOND FRANGO PVF GRN FR	14,20 €	5,68 €
3106	Cliente A SALSICHA AVES ATPFR	Fixo	0,5	KG	1025	CARNE SALSICHA AVES PVF	13,50 €	6,75 €

Anexo VII - Produtos do Cliente A - Embalagem Primária (continuação do quadro anterior)

Embalagem Primária																(Valores não reais)
Código	Descrição	Preço Unit	Código	Descrição	Preço Unit	Código	Designação	Preço Unit	Código	Descrição	Preço Unitário	Código	Descrição	Preço Unit	Custo Gás ATP	
9057	SAC C/PALA S/IMP22X41X0.035	0,0820 €	90046	ETIQ 60*60 PV M SANIT M76	0,017000 €											
9052	SACO 35X4 BD PV 30MY	0,17 €	90046	ETIQ 60*60 PV M SANIT M76	0,017000 €											
9079	SACO FOL PERF AZUL 42X40X160 AD 25MY	0,17 €	90027	CLIPS PLASTICO SP-WHITE P638	0,010633 €											
9067	COV 2-4 PET PE TRANSP ABS	0,7100 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60057	ROT AC CHURR FRG CHURR TEMPRD	0,03050 €				0,02425 €	
9067	COV 2-4 PET PE TRANSP ABS	0,7100 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60031	ROT FRG CHURR	0,02050 €				0,02425 €	
9068	COV B2-75 PET PE TRANSP ABS	0,9000 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60157	ETIQ 2 FRG P/CHURR	0,03098 €				0,02425 €	
9064	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	0,3350 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60037	ROT PRNIN FRG	0,02050 €				0,02425 €	
9051	COV 9-37 PET PE TRANSP ABS	0,3275 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60041	ROT COX FRG	0,02050 €				0,02425 €	
9064	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	0,3350 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60015	ROT PERN FRG	0,02040 €				0,02425 €	
9068	COV B2-75 PET PE TRANSP ABS	0,9000 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60074	ROT PERNA F XXL	0,02050 €	102	ROT M76 XXL 1.5KG	0,0365 €	0,02425 €	
9066	COV2-4PET PE CONIC TRANS ABS	0,6950 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60096	ROT PERNA F.1KG	0,02050 €				0,02425 €	
9066	COV2-4PET PE CONIC TRANS ABS	0,6950 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60093	ROT COXAS F.1KG	0,02050 €				0,02425 €	
9066	COV2-4PET PE CONIC TRANS ABS	0,6950 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60094	ROT PRNHA F.1KG	0,02050 €				0,02425 €	
9051	COV 9-37 PET PE TRANSP ABS	0,3275 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60053	ROT PEIT FRG	0,02050 €				0,02425 €	
9051	COV 9-37 PET PE TRANSP ABS	0,3275 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60052	ROT STROG FRG	0,02040 €				0,02425 €	
9051	COV 9-37 PET PE TRANSP ABS	0,3275 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60028	ROT BIFE FRG	0,02050 €				0,02425 €	
9066	COV2-4PET PE CONIC TRANS ABS	0,6950 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60091	ROT PEIT F.1KG	0,02050 €				0,02425 €	
9062	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	0,3550 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60095	ROT BIFES F.1KG	0,02050 €				0,02425 €	
9064	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	0,3350 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60024	ROT ASAS FRG	0,02040 €				0,02425 €	
9066	COV2-4PET PE CONIC TRANS ABS	0,6950 €	90033	FILME FRANGO 85 500MT	0,191434 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60092	ROT ASAS F.1KG	0,02050 €				0,02425 €	
9160007	FILME XTREM MB 275U 42MM.BX	0,3278 €	90009	FILM S T9230 421*900 75MY	0,108816 €			- €	60021	ETIQ FRANG LUSI	0,04845 €					
9051	COV 9-37 PET PE TRANSP ABS	0,3275 €	90022	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60039	ROT MOEL FRG	0,02050 €				0,02425 €	
		- €			- €			- €			- €					
		- €			- €			- €			- €					
9029	SACO NATAL 40X60 BD 60MY DELUXE	0,7245 €	90122	ET 60*60 PV M SAN M76 TOP/CG	0,024700 €			0	60160	ET 75X125 DELUX PERU NATAL+FIO	1,10000 €					
9051	COV 9-37 PET PE TRANSP ABS	0,3150 €	90030	FILME PERU 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60054	ROT BIF PERU	0,02050 €				0,02425 €	
9062	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	0,3550 €	90030	FILME PERU 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60038	ROT XXL BIFE PR	0,02050 €				0,02425 €	
9062	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	0,3550 €	90030	FILME PERU 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60090	ROT BIFE P.1KG	0,02050 €				0,02425 €	
9035	SACO VACUO 68MY 280X40	0,6700 €	90024	ETIQ 80X117 PERU LUSI M76	0,048450 €			- €			- €					
9062	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	0,3550 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60036	ROT CANJA GAL	0,02050 €				0,02425 €	
9051	COV 9-37 PET PE TRANSP ABS	0,3275 €	90030	FILME PERU 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60030	ROT ESPETAD PERU	0,02050 €				0,02425 €	
9061	COV 9-37 PET PE BRANCA ABS	0,3359 €	90029	FILME PERU 320 1000MT	0,149448 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60109	ROT C.PICADA	0,02050 €				0,02425 €	
9061	COV 9-37PET PE TRANSP PICADO	0,3250 €	90029	FILME PERU 320 1000MT	0,149448 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60108	ROT HAMB PERU	0,02050 €	23	PPL SEPARA.HAMB	0,04 €	0,02425 €	
9059	COV 9-4PET PE TRANSP ALMONDG	0,3800 €	90029	FILME PERU 320 1000MT	0,149448 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60110	ROT ALMOND	0,02050 €				0,02425 €	
9061	COV 9-37PET PE TRANSP PICADO	0,3250 €	90031	FILME FRANGO 35 1000MT	0,094310 €	90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT	0,013 €	60069	ROT SALSICHA AVES	0,09170 €				0,02425 €	

Anexo VIII - Custo do Filme

Custo do Filme					
Filme 35		Filme 85		Filme 20	
1 Ciclo	84 cm	1 Ciclo	62,5 cm	1 Ciclo	19,5 cm
Cuvete por ciclo	6	Cuvete por ciclo	4	Cuvete por ciclo	1
1 Cuvete	14 cm	1 Cuvete	15,625 cm	1 Cuvete	19,5 cm
Custo por Rolo	612,40 €	Custo por Rolo	556,90 €	Custo por Rolo	766,40 €
Cm por Rolo	100 000 cm	Cm por Rolo	50 000 cm	Cm por Rolo	100 000 cm
Quebras	10%	Quebras	10%	Quebras	10%
Custo Quebra	0,0086 €	Custo Quebra	0,0174 €	Custo Quebra	0,0149 €
Custo por Cvt	0,0943 €	Custo por Cvt	0,1914 €	Custo por Cvt	0,14945 €
Cilclos Por Rolo	1190		800		5128
Cvt por Rolo	7143		3200		5128

Testes de Quebras			
Ciclos	Cm	Nº de Cvt	%
103	8652	618	0,08652
122	10248	732	0,10248

Sobrança				
9133	FILME 85			
Código	Descrição	Área do Filme	Área Utilizada	Sobras
9167	COV 2-5 PET PE TRANSP ABS	292,50 m2	210,43 m2	82,07 m2
9168	COV B2-7 PET PE TRANSP ABS	100%	72%	28%

9130	FILME 35			
Código	Descrição	Área do Filme	Área Utilizada	Sobras
9164	COV 9-4 PET PE TRANSP ABS	434,83 m2	286,17 m2	148,65 m2
9151	COV 9-3 PET PE TRANSP ABS	100%	66%	34%

9129	FILME 32			
Código	Descrição	Área do Filme	Área Utilizada	Sobras
91361	COV 9-3PET PE TRANSP PICADO	319,99 m2	286,17 m2	33,82 m2
9159	COV 9-4 PET PE TRANSP ALMONDG	100%	89%	11%

Anexo IX- Custo Ribbon

Custo Ribbon	
90148	RIBBON BLACK 3MMX300MT
1 Ciclo	7 cm
Custo por Rolo	257,32 €
Cm por Rolo	140 000 cm
Custo por Cvt	0,01287 €

Anexo X - Produtos do Cliente A - Embalagem Secundária (continuação do quadro anterior)

Embalagem Secundária				(Valores não reais)		
Código	Descrição	UNID/CXvEMB	Preço Unitário	Código	Descrição	Preço Unitário
1000029	CAIXA BR/CAST 5*4*1	10	0,21096 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00308500 €
1000029	CAIXA BR/CAST 5*4*1	10	0,21096 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00308500 €
1000029	CAIXA BR/CAST 5*4*1	9	0,23440 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,03250000 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	6	0,41419 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00514167 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	6	0,41419 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00514167 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	4	0,62128 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00771250 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	4	0,62128 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00771250 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	8	0,31064 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	8	0,31064 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	8	0,31064 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	12	0,14873 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00257083 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	12	0,14873 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00257083 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	8	0,31064 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	8	0,31064 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	8	0,31064 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000029	CAIXA BR/CAST 5*4*1	6	0,35160 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00514167 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000029	CAIXA BR/CAST 5*4*1	4	0,52739 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00771250 €
1000036	CAIXA GRD CC EXP 5*4*1	2	1,95466 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,01542500 €
1000036	CAIXA GRD CC EXP 5*4*1	2	1,95466 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,01542500 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	12	0,14873 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00257083 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	8	0,31064 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000029	CAIXA BR/CAST 5*4*1	5	0,42192 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00617000 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000024	CAIXA 4CVT 5*4*85	8	0,19542 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	12	0,14873 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00257083 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	12	0,14873 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00257083 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	8	0,22310 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00385625 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	12	0,14873 €	90124	ETIQ BRANCA TOP/CG	0,00257083 €

Anexo XI - Custo das Caixas de Cartão

Custos Caixas						
Armazem 20		(Valores não reais)				
Caixas de Cartão	Descrição	Stock Inicial	Compras	Stock Final	Consumo Mat	Preço Unitário formatada
1000004	CAIXA GRD 5*4*1	1 344 unid	337 890 unid	336 unid	338 898 unid	2,49 €
1000013	CAIXA PEQ 5*4*1	23 790 unid	1 245 730 unid	14 660 unid	1 254 860 unid	1,78 €
1000024	CAIXA 4CVT 5*4*85	5 120 unid	239 365 unid	7 530 unid	236 955 unid	1,56 €
1000029	CAIXA BR/CAST 5*4*1	26 240 unid	498 313 unid	7 680 unid	516 873 unid	2,11 €
1000036	CAIXA GRD CC EXP 5*4*1	2 390 unid	6 954 unid	660 unid	8 684 unid	3,91 €
9170042			32 236 unid		32 236 unid	
		Total de Caixas			2 388 506 unid	
Cola	Descrição	Stock Inicial	Compras	Stock Final	Consumo Mat	
100027	COLA	1 800 Kg	9 600 Kg	2 400 Kg	9 000 Kg	

MOD	
Nº de Funcionários Ano	3
Horas/Ano 2015	6072

Total de Caixas Formatas 2015	2 388 506 unid
Total de Cola 2015	9 000 Kg
Cola gasta por Caixa	,0037680 Kg
Custo Cola (20Kg)	12,00 €
Custo Cola Por Caixa	0,0022608 €
Caixas por hora	393
Custo Hora	32,40 €
Custo por Caixa (MOD)	0,0823665 €

Anexo XII - Lavagem de Caixas - Custo da Não Qualidade

	Codigo	Tipo de Caixa	Entrada de caixas em 2015	Custo Caixa	Custo Unit
Domplex	70003	CO1	160 248 Und	1,30 €	1,71 €
	70005	CO2	82 020 Und	1,40 €	1,81 €
	70006	CO3	429 724 Und	1,60 €	2,01 €
		LO4BUM	74 085 Und		
Pool			26 225 Und		
IFCO	70030	CH6416	671 976 Und	1,40 €	1,81 €
	70013	CH6422	766 960 Und	1,40 €	1,81 €
	70027	CH3415/16	299 048 Und	1,05 €	1,46 €
Lusiaves					
Paleta Laranja (Lusiaves)					
Paleta Verde (Pingo Doce)				18,75 €	19,16 €
Domplex (Paleta)				18,75 €	19,16 €
Total			2 510 286 Und		

Capacidade Instalada			
	Máquina 1	Máquina 2	Máquina 3
Caixas por Minuto	26 Und	23 Und	1,25 Und
Caixas por Hora	1 560 Und	1 380 Und	75 Und
Duração do	20 Horas	8 Horas	16,3 Horas
Caixas por dia	31 200 Und	11 040 Und	1 223 Und
Semana (6 dias)	187 200 Und	66 240 Und	7 335 Und
Ano (288 dias)	8 985 600 Und	3 179 520 Und	352 080 Und
Duração de um ciclo da Maquina	2,30 min	2,45 min	-
Capacidade Utilizada			
	Máquina 1	Máquina 2	Máquina 3
Caixas por Minuto	26 Und	23 Und	1,25 Und
Caixas Rejeitadas Por Min (Média)	7 Und	8 Und	0 Und
Caixas "para utilização "	19 Und	15 Und	1,25 Und
Caixas para utilização HC	1 140 Und	900 Und	75 Und
Duração do Funcionamento das Máquinas	18 Horas	9 Horas	16 Horas
Caixas por dia	20 520 Und	8 100 Und	1 223 Und
Semana (6 dias)	123 120 Und	48 600 Und	7 335 Und
Ano (288 dias)	5 909 760 Und	2 332 800 Und	352 080 Und
Duração de um ciclo da Maquina	2,30 min	2,45 min	-
Impacto Diário (Desvio)	10 680 Und	2 940 Und	0 Und

Detergentes							
Código	Descrição	Preço Unitário	Ei	Compras	Ef	Consumo	Custo
2013	Detergente 1	4529,73	3	4	0	7	€ 31 708,11
2084	Detergente 2	156,35	28	35	10	53	€ 8 286,55
20017	Detergente 3	183,015	2	12	11	3	€ 549,05
						Total	40 543,71 €

MOD					
MOD	MOD	HH	32,40 €/HH	14	453,60 €
	Tempo de Preparação	HH	453,60 €	38524,00 HH	17 474 486,40 €
	Total				17 474 940,00 €

Electricidade	Máquina 1	Máquina 2	Máquina 3
Consumo Electricidade/h	40 Kw	75 Kw	12 Kw
Custo KW Hora	0,4250 €	0,4250 €	0,4250 €
Total	17,00 €	31,88 €	5,10 €
Duração do Funcionamento das Máquinas	20 Horas	8 Horas	16 Horas
Custo Por Dia	340,00 €	255,00 €	83,13 €
Água	Máquina 1	Máquina 2	Máquina 3
Consumo m3/hora	1,27	0,85	0,81
Custo m3	0,0150 €	0,0150 €	0,0150 €
Total	0,01905 €	0,01275 €	0,01215 €
Duração do Funcionamento das Máquinas	20 Horas	8 Horas	16 Horas
Custo Por Dia	0,38 €	0,10 €	0,20 €

	Máquina 1	Máquina 2	Máquina 3	TOTAL
Detergentes	27 878,26 €	11 004,57 €	1 660,88 €	40 543,71 €
Electricidade	97 920,00 €	73 440,00 €	23 941,44 €	195 301,44 €
Água	109,728000 €	29,376000 €	57,036960 €	196,14 €
MOD				17 474 940,00 €
TOTAL				17 710 981,29 €
Caixas Lavadas em 2015				8 594 640 Und
Custo Unitário da lavagem de Caixas				2,06 €

Anexo XIII - Produtos do Cliente A - Embalagem Terciária (continuação do quadro anterior)

Embalagem Terciária																		(Valores não reais)	
Código	Descrição	TOT CX/PALETE	Preço Unitário	Código	Descrição	Preço Unitário	Código	Descrição	Preço Unitário	Código	Descrição	Preço Unitário	Código	Descrição	Preço Unitário	Código	Descrição	Preço Unitário	
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	44	0,001965 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000076 €	90043	CANTONEIRA	0,006413 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,05852 €			90041	Folha Branca	0,00005 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	40	0,002161 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000083 €	90043	CANTONEIRA	0,007054 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,06438 €			90041	Folha Branca	0,00005 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003002 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000115 €				90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,08941 €			90041	Folha Branca	0,000069 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,004503 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000173 €				90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,13411 €			90041	Folha Branca	0,00010 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,004503 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000173 €	90043	CANTONEIRA	0,014696 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,13411 €			90041	Folha Branca	0,00010 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,006755 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000260 €	90043	CANTONEIRA	0,022044 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,20117 €			90041	Folha Branca	0,00016 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	44	0,002456 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000094 €				90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,07315 €			90041	Folha Branca	0,00006 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	44	0,002456 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000094 €				90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,07315 €			90041	Folha Branca	0,00006 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,006755 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000260 €	90043	CANTONEIRA	0,022044 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,20117 €			90041	Folha Branca	0,00016 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €				90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €	90043	CANTONEIRA	0,011022 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €	90043	CANTONEIRA	0,011022 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,001386 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000053 €	90043	CANTONEIRA	0,004522 €	90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,04127 €			90041	Folha Branca	0,00003 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	44	0,002456 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000094 €				90010	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,07315 €			90041	Folha Branca	0,00006 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,001386 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000053 €	90043	CANTONEIRA	0,004522 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,04127 €			90041	Folha Branca	0,00003 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €	90043	CANTONEIRA	0,011022 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,002078 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000080 €	90043	CANTONEIRA	0,006783 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,06190 €			90041	Folha Branca	0,00005 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	44	0,002456 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000094 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,07315 €			90041	Folha Branca	0,00006 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €	90043	CANTONEIRA	0,011022 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
9100020	FILME EXTENSIV MANUAL	40	0,003602 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000139 €	90043	CANTONEIRA	0,011757 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10729 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,006755 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000260 €	90043	CANTONEIRA	0,022044 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,20117 €			90041	Folha Branca	0,00016 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,013509 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000520 €	90043	CANTONEIRA	0,044088 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,40234 €			90041	Folha Branca	0,00031 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,013509 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000520 €	90043	CANTONEIRA	0,044088 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,40234 €			90041	Folha Branca	0,00031 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,001386 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000053 €	90043	CANTONEIRA	0,004522 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,04127 €			90041	Folha Branca	0,00003 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	40	0,002702 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000104 €	90043	CANTONEIRA	0,008818 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,08047 €			90041	Folha Branca	0,00006 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,003325 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000128 €	90043	CANTONEIRA	0,010852 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,09904 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	32	0,003377 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000130 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,10059 €			90041	Folha Branca	0,00008 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,002078 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000080 €	90043	CANTONEIRA	0,006783 €	90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,06190 €			90041	Folha Branca	0,00005 €		
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,001386 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000053 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,04127 €	90021	FILME EXTENSIV MANUAL	0,00050 €	90041	Folha Branca	0,00003 €	
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,001386 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000053 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,04127 €	90021	FILME EXTENSIV MANUAL	0,00050 €	90041	Folha Branca	0,00003 €	
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,002078 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000080 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,06190 €	90021	FILME EXTENSIV MANUAL	0,00075 €	90041	Folha Branca	0,00005 €	
90021	FILME EXTENSIV MANUAL	52	0,001386 €	90147	ET AMAR/BRC TOP/CG	0,000053 €				90057	PALETE MADEIRA TIPO EURO12*08	0,04127 €	90021	FILME EXTENSIV MANUAL	0,00050 €	90041	Folha Branca	0,00003 €	

